

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Vymáhání daňových nedoplatků v České republice včetně jejich zajištění a daňové exekuce
Enforcement of Tax Arrears in the Czech Republic Including their Security and Tax
Execution

Student: Tomáš Wank

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Dagmar Bařinová, Ph.D.

Ostrava 2014

Zadání bakalářské práce

Student: **Tomáš Wank**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně

Specializace: 00 Účetnictví a daně

Téma: **Vymáhání daňových nedoplatků v České republice včetně jejich
zajištění a daňové exekuce**
**Enforcement of Tax Arrears in the Czech Republic Including their
Security and Tax Execution**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Vymezení základních zásad správy daní
3. Placení daní
4. Návrhy pro zvýšení účinnosti vymáhání daňových nedoplatků
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

GROSSOVÁ, Marie. *Exekuce na peněžitě plnění v současné právní praxi*. 5. vyd. Praha: Linde, 2007. 603 s. ISBN 80-7201-621-0.

KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem 2013*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 1192 s. ISBN 978-80-7263-769-0

RADKOVÁ, Martina. *Exekuce jiné pohledávky*. Praha: Linde, 2009. 200 s. ISBN 978-80-7201-767-6.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **doc. Ing. Dagmar Bařinová, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 09.05.2014

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracoval samostatně“

V Ostravě: 9. 5. 2014



.....

Tomáš Wank

Obsah

1. ÚVOD.....	5
2. VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH ZÁSAD SPRÁVY DANÍ	7
2.1 Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní	7
2.2 Lhůty	9
2.3 Doručování.....	10
2.4 Dokumentace	11
2.5 Řízení a další postupy	11
2.6 Opravné a dozorčí prostředky	13
3. PLACENÍ DANÍ.....	14
3.1 Evidence daní.....	14
3.2 Lhůta placení daně	15
3.3 Nedoplatek	15
3.4 Exekuční titul	17
3.5 Daňová exekuce	18
3.5.1 Nařízení daňové exekuce	18
3.5.2 Prohlášení o majetku.....	19
3.5.3 Exekuční náklady.....	20
3.5.4 Daňová exekuce a její formy	20
3.5.5 Dražba	29
3.5.6 Rozvrhové řízení	32
3.5.7 Zajištění daní.....	34
3.6 Příklad daňové exekuce prodejem nemovitých věcí.....	37

4. NÁVRHY PRO ZVÝŠENÍ ÚČINNOSTI VYMÁHÁNÍ DAŇOVÝCH NEDOPLATKŮ	42
5. ZÁVĚR	45
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	46
PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKU BAKALÁŘSKÉ PRÁCE	
SEZNAM PŘÍLOH	
PŘÍLOHY	

1. ÚVOD

Cílem bakalářské práce je objasnění vymáhání daňových nedoplatků v České republice, které jsou analyzovány na konkrétním příkladu postupu správce daně při zjištěném nedoplatku, nařízením daňové exekuce prodejem nemovitých věcí, dražby, následném zajištění daně a návrhu zvýšení účinnosti vymáhání daňových nedoplatků.

Daně, jakožto povinné, zákonem stanovené platby do státního rozpočtu tvoří jednu z nejvýznamnějších složek neúvěrových příjmů veřejných rozpočtů. Stát prostřednictvím správce daně v souladu se zákony a jinými právními předpisy má za cíl nejen správně zjistit a stanovit daň, ale rovněž zabezpečuje jejich úhradu.

Na straně druhé stojí daňový subjekt (fyzická nebo právnická osoba) se svými právy a povinnostmi, které mu při správě daní vznikají. Pokud dojde k tomu, že daňový subjekt neplní řádně své daňové povinnosti, vede to k růstu objemu daňových nedoplatků, což má negativní dopady pro naplňování rozpočtů daňovými příjmy. Další nárůst výdajů zaznamenává správce daně, když je daňový subjekt nekontaktní nebo nespolupracuje. Správce daně musí vynaložit mnohdy vyšší finanční prostředky pro získání a vyhodnocení potřebných informací o majetku daňového subjektu, než jsou pak vyčíslené exekuční náklady za výkon zahájení daňové exekuce. Pro získání informací o majetku daňového subjektu využívá správce daně všech dostupných veřejných registrů. Úkony za výpisy z těchto registrů jsou zpoplatněny. Správce daně musí dodržet určité zákonné postupy, při nichž vynakládá velké finanční prostředky za poštovné (včetně poplatků za doručování do datových schránek advokátů a právnickým osobám, kterým toto stanoví zákon). Jestliže daňový subjekt neuhradil částky na dani do dne splatnosti nebo neuhradil příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, stává se z něho dlužník a správci daně vzniká splatná daňová pohledávka. K jejímu vymožení může správce daně zahájit exekuční řízení, tj. vydáním exekučního příkazu nařídit daňovou exekuci na zjištěný postižitelný majetek dlužníka. Zahájené exekuční řízení je součástí daňového řízení.

Nepříznivě pro výběr daní rovněž působí faktory jako přetrvávající ekonomická krize, druhotná platební neschopnost se zhoršující se platební morálkou ekonomických subjektů, zápočet pohledávek a závazků mezi subjekty navzájem a v neposlední řadě i tunelování obchodních společností a jejich přepisy na tzv. bílé koně. Úloha správce daně tak stále nabírá na větší důležitosti a prioritě nejen pro zamezení daňových úniků a krácení daně, ale i v oblasti vymáhání daňových nedoplatků, která zastává významnou roli při správě daní. Ročně stát

vynakládá nemalé prostředky na zkvalitnění a především zefektivnění vymáhání daňových nedoplatků například odborným školením zaměstnanců a vylepšuje jejich materiální i softwarové vybavení.

Postup a pravomoci správce daně upravuje výlučně zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), který od 1. 1. 2011 nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Daňový řád je speciální úpravou zákona, který upravuje postup správců daní při správě daní. Nestanoví-li daňový řád jinak, postupuje se podle jiného zákona, např. zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský soudní řád“).

Vzhledem ke stanovenému rozsahu bakalářské práce je nemožné podrobně analyzovat problematiku související s vybraným tématem, proto kladu důraz na přehledné vymezení pojmů při zahájení exekučního řízení správcem daně.

2. VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH ZÁSAD SPRÁVY DANÍ

*„Předmětem **správy daní** jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (vratka).“¹ „Daní se pro účely zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) rozumí peněžité plnění, clo nebo poplatek, zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.“²*

2.1 Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní

Všechny osoby, zúčastněné na správě daní mají stejné postavení, rovná procení práva a povinnosti, a jsou povinny za podmínek stanovených daňovým řádem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly. Daňové řízení je vždy neveřejné. Správce daně osobám zúčastněným na správě daní poskytuje řádné poučení o jejich právech a povinnostech, např. prokázání své totožnosti. V případě neprokázání své totožnosti může správce daně kontaktovat příslušný bezpečnostní sbor a požádat o zjištění totožnosti osoby zúčastněné na správě daní.

Správce daně

*„Jako orgány Finanční správy České republiky (dále jen „orgány finanční správy“) se zřizují Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady, které jsou správními úřady a organizačními složkami státu.“³ Na základě změn vyplývajících z nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky ke dni 1. 1. 2013, který zrušuje zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, nastala reorganizace orgánů daňové správy na regionální a lokální úrovni. Vzhledem k uvedenému přešla veškerá práva a povinnosti spojené s účastenstvím **správce daně** z finančních úřadů na územní pracoviště.*

¹ Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: zákony 2014: redakční uzávěrka k 27. 1. 2014. Ostrava: Sagit, 2014. § 2 odst. 1, 9 s. ISBN 978-80-7488-037-7

² Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: zákony 2014: redakční uzávěrka k 27. 1. 2014. Ostrava: Sagit, 2014. § 2 odst. 3, 9 s. ISBN 978-80-7488-037-7

³ KRUPÍČKOVÁ, Lenka. Zákon o Finanční správě České republiky: Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2014, xv, § 1 odst. 2, 1 s. ISBN 978-80-7478-444-6

Daňový subjekt

Daňový subjekt je poplatník (obecně osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani) nebo plátce daně (obecně osoba, která vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou nebo sraženou poplatníkům), ale také osoby, které plní povinnosti daňových subjektů (osoba spravující pozůstalost, svěřenský správce a insolvenční správce).

Třetí osoby

„Třetími osobami se rozumí osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.“⁴
Do této skupiny osob spadají např. soudní znalci, svědci, tlumočníci, poddlužníci nebo plátcí v rámci zajišťovacího a exekučního řízení, osoby povinné součinností. Obecně platí, že třetí osoby jsou povinny se správcem daně spolupracovat.

Zástupce

Zástupce osoby zúčastněné na správě daní definuje ustanovení § 25 daňového řádu, a to **zákonného zástupce fyzické osoby nebo opatrovník** (daňový subjekt nemá způsobilost k právním úkonům – nezletilý), **ustanoveného zástupce** (ustanoven správcem daně), **zmocněnce** (na základě plné moci udělené daňovým subjektem), **společného zmocněnce nebo společného zástupce** (vzniká-li více daňovým subjektům společná daňová povinnost – např. u spoluvlastníků nemovitých věcí). Zde platí obecně zásada, že daňový subjekt by měl pečlivě zvážit, komu udělí souhlas se zastupováním před správcem daně, neboť s tímto zástupcem správce daně jedná při správě daní.

⁴ Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: zákony 2014: redakční uzávěrka k 27. 1. 2014. Ostrava: Sagit, 2014. § 22, 12 s. ISBN 978-80-7488-037-7

2.2 Lhůty

Správce daně stanovuje svým rozhodnutím osobám zúčastněným na správě daní **lhůtu** pro její úkon.

Určení lhůty k provedení úkonu

„Lhůtu kratší než 8 dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvlášť naléhavé. Lhůtu kratší než 1 den může správce daně stanovit osobě zúčastněné na správě daní jen s jejím souhlasem.“⁵ U lhůty kratší než 8 dnů musí být odůvodněna rovněž délka lhůty.

Běh, zachování, prodloužení lhůty a navrácení lhůty v předešlý stav

Stanovená lhůta začíná **běžet** dnem následujícím po dni počátku běhu lhůty. Je-li poslední den lhůty sobota, neděle nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Pokud je učiněn úkon u věcně a místně příslušného správce daně, či podaná zásilka u provozovatele poštovních služeb, nebo podána datová zpráva, obě adresovány věcně a místně příslušnému správci daně v poslední den lhůty, je lhůta **zachována**. Pokud byla osobou zúčastněnou na správě daní podána ze závažného důvodu žádost před uplynutím stanovené lhůty o její prodloužení, správce daně může lhůtu **prodloužit**. Lhůtu však nelze prodloužit, pokud je s lhůtou spojen zánik práva. Obdobně je osoba zúčastněná na správě daní oprávněna požádat správce daně o **navrácení lhůty v předešlý stav** při splnění určitých podmínek definovaných v ustanovení § 37 daňového řádu.

Ochrana před nečinností

„Osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna dát podnět nejbližší nadřízenému správci daně v případě, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů.“⁶ Toto ustanovení daňového řádu nově nutí správce daně si hlídat lhůty pro provádění úkonů při správě daní či bezodkladné vydávání rozhodnutí po nashromáždění podkladů a informací pro jeho vydání (např. vyřízení podání daňového subjektu správcem daně po stanovené lhůtě, pozdní vrácení přeplatku na žádost daňového subjektu, protahování daňové kontroly ze strany správce daně, apod.), tedy **ochrana** osoby zúčastněné na správě daní **před nečinností** správce daně.

⁵Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: zákony 2014: redakční uzávěrka k 27. 1. 2014. Ostrava: Sagit, 2014. § 32 odst. 2, 14 s. ISBN 978-80-7488-037-7

⁶Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: zákony 2014: redakční uzávěrka k 27. 1. 2014. Ostrava: Sagit, 2014. § 38 odst. 1, 15 s. ISBN 978-80-7488-037-7

2.3 Doručování

Správce daně má zákonem stanovenou formu a způsob doručování písemností osobám zúčastněným na správě daní.

Způsoby doručování písemností

Správce daně doručuje písemnost ve většině případů třemi **způsoby**, a to při ústním jednání (osobně), elektronicky (prostřednictvím datové schránky), provozovatelem poštovních služeb (Česká pošta, s. p.).

Doručování písemností fyzickým osobám

Doručování písemností fyzickým osobám provádí správce daně obvykle do vlastních rukou adresáta prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, na adresu jejího místa pobytu. Pokud nebyl adresát písemností na adrese pro doručování zastižen, písemnost se uloží na poště a adresát je **doručovatelem vhodně** upozorněn (nejčastěji písemným vyvěšením upozornění poblíž dopisní schránky daňového subjektu), aby si ji ve lhůtě 10 dnů vyzvedl. Nevyzvedne-li si adresát tuto uloženou písemnost ve stanovené lhůtě od jejího uložení, považuje se písemnost posledním dnem lhůty za doručenou, i když se adresát o uložení písemnosti nedozvěděl. Adresát má právo na vyslovení neúčinnosti doručení, pokud si ze závažného a předem nepředvídatelného důvodu uloženou písemnost nemohl ve stanovené lhůtě vyzvednout. Právo podat žádát na neúčinnost doručení má do 15 dnů ode dne seznámení se s písemností.

Doručování písemností právnickým osobám

Doručování písemností právnickým osobám provádí správce daně obvykle prostřednictvím datové schránky. „*Nepřihlásí-li se do datové schránky osoba, která má s ohledem na rozsah svého oprávnění přístup k dodanému dokumentu ve lhůtě 10 dnů ode dne, kdy byl dokument dodán do datové schránky, považuje se tento dokument za doručený posledním dnem této lhůty.*“⁷

⁷ Zákon č. 300 ze dne 17. července 2008, o Elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2008, částka 98, s. 4497. Dostupné z: <http://www.mvcr.cz/soubor/sb098-08-pdf.aspx>,

2.4 Dokumentace

Dokumentace je tvořena souborem písemností, které správce daně zakládá do spisu. Spis se člení podle jednotlivých daňových řízení.

Protokol

Správce daně o podáních nebo jednáních při správě daní sepisuje **protokol**, který musí obsahovat předmět, místo a průběh jednání, čas o jeho začátku a skončení, označení správce daně a úřední osoby spolu se všemi osobami zúčastněnými na jednání včetně všech jejich návrhů, i označení dokladů a listin převzatých správcem daně. Protokol musí být před jeho podpisem správcem daně hlasitě přečten. Bezdůvodné odepření podpisu protokolu nemá vliv na jeho použitelnosti jako důkazního prostředku.

Úřední záznam

O zjištěních z ústních sdělení, oznámeních či telefonních hovorech správce daně sepíše **úřední záznam**, ve kterém zachytí podstatné skutečnosti vztahující se ke správě daní.

Spis

Spis, jako soubor písemností evidovaných u každého subjektu jednotlivě, musí obsahovat soupis všech písemností, kterými je tvořen, a tyto písemnosti jsou řazeny v časové posloupnosti a označovány pořadovým číslem. Daňový subjekt je oprávněn k nahlížení do veřejné části spisu.

2.5 Řízení a další postupy

Obecná ustanovení o řízeních a dalších postupech.

Podání

„Podání je úkonem osoby zúčastněné na správě daní směřujícím vůči správci daně.“⁸
Z **podání**, které lze učinit u příslušného správce daně písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou, musí být zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co v něm navrhuje. Pokud má podání vady, pro které není způsobilé k projednání, vyzve správce toho, kdo podání učinil, aby označené vady ve lhůtě stanovené správcem daně odstranil. Pokud nebudou tyto vady podání odstraněny, uplynutím lhůty je neúčinné. Podání učiněné písemně nebo ústně do protokolu

⁸ *Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: zákony 2014: redakční uzávěrka k 27. 1. 2014.* Ostrava: Sagit, 2014. § 70 odst. 1, 23 s. ISBN 978-80-7488-037-7

musí být podepsáno osobou, která jej učinila. Například řádné (i dodatečné) daňové tvrzení nebo přihlášku k registraci lze podat jen na tiskopisech, které vydalo Ministerstvo financí, případně na tiskovém výstupu z tiskárny, jež má údaje i obsah shodné s těmito tiskopisy.

Vyhledávací činnost

Jedním z postupů správce daně při správě daní je **vyhledávací činnost**, při které vyhledává daňové subjekty a důkazní prostředky a zjišťuje plnění povinností daňových subjektů. Správce daně provádí vyhledávací činnost i bez součinnosti s daňovým subjektem. V rámci této vyhledávací činnosti zejména zjišťuje majetkové poměry provedením místního šetření v místě trvalého pobytu, sídla nebo místa podnikání daňového subjektu.

Místní šetření

Při provádění **místního šetření** jsou daňový subjekt i přítomné osoby povinny poskytnout potřebnou součinnost správci daně. Tyto osoby jsou rovněž povinny zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady a další věci nezbytné pro správu daní. O průběhu místního šetření správce daně sepisuje protokol nebo úřední záznam. Úřední osoba správce daně, která místní šetření provádí, má právo přístupu na pozemek, do provozní budovy, místnosti a místa pro podnikání daňového subjektu. Správce daně může z průběhu místního šetření pořizovat obrazový nebo zvukový záznam. Při místním šetření může správce daně rovněž zajistit věci, jež by sloužily jako důkazní prostředek, existuje-li důvodná obava, že by později nebylo možné tento důkazní prostředek provést vůbec anebo jen s obtížemi. O zajištění věci sepíše správce daně protokol, který spolu s rozhodnutím o zajištění věci předá dotčené osobě. Po pominutí důvodu pro zajištění věci zruší správce daně rozhodnutí o jejím zajištění a věc vrátí vlastníkově, či osobě, u které byla zajištěna. Obdobně si může správce daně od osoby, u které provádí místní šetření vyžádat nebo odebrat vzorky věcí za účelem bližšího posouzení nebo expertizy. Lhůta pro vrácení zapůjčených dokladů, věcí nebo vzorků je maximálně do 30 dnů od jejich převzetí nebo odebrání.

Daňová kontrola

Daňová kontrola je prováděna správcem daně za účelem zjištění a přezkoumání daňového základu a následně daňové povinnosti, kterou si daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání v místě, které je k účelu kontroly nejvhodnější. Rozsah kontroly si stanovuje správce daně a je možno jej v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit. Daňový subjekt má povinnost umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly a má právo předkládat důkazní prostředky

nebo vyvracet pochybnosti správce daně. Správce daně sepisuje o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly zprávu, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění. V případě změny místní příslušnosti může být daňová kontrola dokončena správcem daně, kterým byla zahájena.

Zahájení řízení

Dnem, kdy příslušnému správci daně bylo doručeno první podání osobou zúčastněnou na správě daní, bylo **zahájeno řízení**. Z moci úřední je řízení daně zahájeno, pokud správce daně zjistí, že daňový subjekt nesplnil povinnost učinit podání zahajující řízení.

Rozhodnutí

Rozhodnutí - správce daně jím ukládá povinnosti nebo přiznává práva všem příjemcům. Musí obsahovat veškeré náležitosti dle ustanovení § 102 daňového řádu, a to označení správce daně a příjemce rozhodnutí, číslo jednací, výrok, lhůtu k plnění, poučení, odůvodnění, podpis úřední osoby s otiskem úředního razítka (nebo elektronický podpis úřední osoby) a datum podpisu rozhodnutí. Rozhodnutí je vykonatelné, pokud se proti němu nelze odvolat nebo jestliže odvolání nemá odkladný účinek nebo uplynula lhůta k plnění.

2.6 Opravné a dozorčí prostředky

Rozhodnutí správce daně při správě daní lze přezkoumat na základě **řádného opravného prostředku** (odvolání), **mimořádného opravného prostředku** (návrh na povolení obnovy řízení) nebo **dozorčího prostředku** (nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí).

3. PLACENÍ DANÍ

Placení daně příslušnému správci daně je možné v české měně v hotovosti úřední osobě, která je pověřena k přijímání hotovostních plateb (na pokladně správce daně) nebo daňovému exekutorovi (platba při daňové exekuci). Daň lze platit rovněž v hotovosti, a to prostřednictvím poskytovatele platebních služeb nebo poštovním poukazem, či bezhotovostně převodem z účtu na příslušný účet správce daně. Při platbě v hotovosti v pokladně správce daně nesmí součet plateb za jeden daňový subjekt v průběhu jednoho kalendářního dne přesáhnout částku 500.000,- Kč, přičemž je nutné uvést identifikaci daňového subjektu a specifikovat daň, na kterou je platba určena. „*Pokud je platba vykonána bez dostatečného označení daně, přijme ji správce daně na účtu nejasných plateb a vyzve daňového dlužníka, aby oznámil, na kterou daň byla platba vykonána*“⁹. Další formou platby je převod přeplatku evidovaného na jiné dani na osobním daňovém účtu daňového subjektu na účet, kde je evidován jeho nedoplatek. Správce daně má povinnost přijmout každou platbu daně, i tu která nebyla provedena daňovým subjektem a zachází s ní, jako by ji vykonal daňový subjekt, přičemž „*vrácení platby tomu, kdo ji za daňový subjekt uhradil, není přípustné*.“¹⁰ Za datum platby je nově dle ustanovení § 166 daňového řádu považován den, kdy byla tato platba připsána na účet správce daně (oproti ustanovení § 61 zákona č. 337/1992, Sb., o správě daní a poplatků, kdy za dnem platby byl považován den uskutečnění odepsání peněžních prostředků z účtu). Z tohoto důvodu musí daňový subjekt provést příkaz k úhradě v dostatečném předstihu před dnem splatnosti daně.

3.1 Evidence daní

Evidence daní znamená zaznamenání vzniku, stanovení, splnění nebo zániku daňových povinností na osobním daňovém účtu daňového subjektu jednotlivě za každý druh daně. Předpis daně je evidován na debetní straně, platby a vratky jsou evidovány na kreditní straně osobního daňového účtu. Správce daně vystaví na žádost daňového subjektu potvrzení o stavu osobního daňového účtu. Toto potvrzení je většinou dokládáno poskytovatelům platebních služeb (bank) za účelem schválení čerpání úvěru pro daňový subjekt.

⁹ GROSSOVÁ, Marie. *Exekuce na peněžité plnění v současné právní praxi*. 5. vyd. Praha: Linde, 2007 53 s. ISBN 80-7201-621-0

¹⁰ *Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: zákony 2014: redakční uzávěrka k 27. 1. 2014*. Ostrava: Sagit, 2014. § 165 odst. 1, 45 s. ISBN 978-80-7488-037-7

3.2 Lhůta placení daně

Lhůta pro placení daně začíná běžet dnem splatnosti daně. Úkonem správce daně, který přerušuje běh lhůty pro placení daně je zahájení exekučního řízení, zřízení zástavního práva nebo doručení rozhodnutí o posečkání platby daně. Lhůta pro placení daně končí nejpozději uplynutím 20 let od jejího počátku a právo vybrat a vymáhat nedoplatek zaniká uplynutím 30 let po zápisu zřízení zástavního práva do veřejného registru.

3.3 Nedoplatek

„**Nedoplatek** je částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně.“¹¹ Obdobně to platí u příslušenství a zajištění daně. Nedoplatek je evidován na osobním daňovém účtu každého daňového subjektu po jednotlivých druhích daně. Nedoplatek vzniká neuhrazením:

- daňové povinnosti,
- pokuty,
- příslušenství daně (úroky z prodlení úhrady daňových povinností, pokuty a náklady řízení).

Obecná ustanovení

Nedoplatek lze správcem daně vybrat a vymáhat ve lhůtě do 6 let od jeho splatnosti. Správce daně může nově dle ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu vhodným způsobem vyrozumět daňový subjekt o výši jeho nedoplatků spolu s upozorněním na následky spojené s jejich neuhrazením. „*Vymáhání daňových nedoplatků provádí místně příslušný správce daně, u něhož je daňový dlužník evidován, stejně jako jeho daňový nedoplatek.*“¹² Podle povahy a výše nedoplatku může správce daně volit formu vhodného způsobu vyrozumění jako neformální upomínky (například SMS zprávou, e-mailem) nebo písemným doručením do vlastních rukou daňového subjektu. Tady má správce daně zákonem stanovenou „mírnější“ formu způsobu vyrozumění z hlediska povinnosti zachovávat mlčenlivost při správě daní. V předcházející právní normě, tj. v zákoně o správě daní a poplatků taková možnost nebyla a správce daně musel striktně dodržovat postup doručení písemností do vlastních rukou daňového subjektu při jeho vyrozumění o výši daňových nedoplatků výzvou k jejich zaplacení.

¹¹ *Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: zákony 2014: redakční uzávěrka k 27. 1. 2014.* Ostrava: Sagit, 2014. § 153 odst. 1, 42 s. ISBN 978-80-7488-037-7

¹² GROSSOVÁ, Marie. *Exekuce na peněžitě plnění v současné právní praxi.* 5. vyd. Praha: Linde, 2007 130 s. ISBN 80-7201-621-0

Postup úhrady

Při úhradě daňových nedoplatků evidovaných na osobním daňovém účtu daňového subjektu se postupuje tak, že se platba nejprve použije:

- na úhradu nákladů řízení,
- úhradu nejstaršího nedoplatku na daňové povinnosti,
- úhradu nedoplatků na příslušenství daně.

Ve vyrozumění o výši nedoplatků uvádí správce daně poučení o následcích spojených s nehrazením nedoplatků, a to: „Nebudou-li nedoplatky uhrazeny ve lhůtě 8 dnů ode dne doručení tohoto vyrozumění, budou vymáhány daňovou exekucí podle příslušných ustanovení daňového řádu.“ Na základě této písemné formy vyrozumění o výši nedoplatků má daňový subjekt poslední možnost k provedení úhrady nedoplatku dobrovolně. Pokud daňový subjekt ani tuto možnost nevyužije, správce daně většinou přistupuje k nařízení daňové exekuce.

Zaplacení formou přeplatku

Nedoplatek lze rovněž uhradit převedením případného přeplatku evidovaného na osobním daňovém účtu na jiném druhu příjmu, téhož daňového subjektu. Přeplatek lze použít i na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně. V dalším případě lze na písemnou žádost daňového subjektu, který má evidován na svém osobním daňovém účtu přeplatek, požádat správce daně o jeho převedení na nedoplatek evidovaný u jiného daňového subjektu (např. mezi manžely, apod.). Obdobně lze na žádost daňového subjektu realizovat správcem daně převod jeho vratitelného přeplatku na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu evidovaného u jiného správce daně. Pokud nepožádá daňový subjekt správce daně o vrácení vratitelného přeplatku ve lhůtě 6 let od konce roku, v němž přeplatek vznikl, přeplatek daňového subjektu zaniká.

Rozložení úhrady

Další možností daňového subjektu jak „řešit“ evidovaný nedoplatek u správce daně je, že písemně požádá správce daně o posečkání nebo o rozložení úhrady daně na splátky. Správce daně vyhodnotí důvody, pro které svou žádost daňový subjekt podává a do 30 dnů o žádosti rozhodne. V rozhodnutí o vyhovění žádosti o posečkání nebo o rozložení úhrady daně na splátky správce daně stanoví lhůty jednotlivých splátek a jejich výši, spolu s dalšími vázanými podmínkami, např. povinnost úhrady dalších nově vzniklých daňových povinností daňového subjektu, striktní dodržení data a výše splátky apod. Pokud není dodržena některá

z podmínek tohoto rozhodnutí, dnem jejího nedodržení pozbývá rozhodnutí účinnosti. Doba posečkání úhrady daně nesmí být delší než je lhůta pro její placení. Po dobu, kdy je povoleno posečkání nebo rozložení úhrady daně, vzniká daňovému subjektu namísto úroku z prodlení, úrok z posečkání daně, který je o polovinu nižší než úrok z prodlení.

3.4 Exekuční titul

„Správce daně může vymáhat nedoplatek daňovou exekucí nebo zabezpečit vymáhání nedoplatku prostřednictvím soudu nebo soudního exekutora.“¹³ Zákonnou možnost vymáhání nedoplatků prostřednictvím soudu využívá správce daně ojedinele a prostřednictvím soudního exekutora vůbec. Správce daně má své daňové exekutory, prostřednictvím kterých zajišťuje vymáhání daňových nedoplatků. **Exekučním titulem** pro vymáhání dle ustanovení § 176 odst. 1 daňového řádu je:

- výkaz nedoplatků,
- vykonatelné rozhodnutí správce daně (je jím stanoveno peněžité plnění),
- vykonatelný zajišťovací příkaz.

V praxi nejčastěji používaným exekučním titulem správce daně je vykonatelný výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní, který musí obsahovat povinné údaje, zejména:

- číslo jednací,
- označení daňového subjektu (dlužníka),
- údaje o jednotlivých nedoplatcích (splatnost, částka, druh příjmu),
- podpis úřední osoby (s uvedením jména, funkce a otisk kulatého razítka),
- potvrzení o vykonatelnosti,
- den, ke kterému je výkaz nedoplatků sestaven.

Tento exekuční titul je určen výhradně správci daně, daňovému subjektu se nedoručuje. Správce daně dokládá veškeré exekuční tituly soudu, např. při přihlášení nedoplatků do likvidace. *„Bez exekučního titulu nemůže soud či exekutor exekuci vůbec nařídit.“¹⁴*

¹³ *Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: zákony 2014: redakční uzávěrka k 27. 1. 2014.* Ostrava: Sagit, 2014. § 175 odst. 1 48 s. ISBN 978-80-7488-037-7

¹⁴ RADKOVÁ, Martina. *Exekuce jiné pohledávky.* Praha: Linde, 2009. 133 s. ISBN 978-80-7201- 6

3.5 Daňová exekuce

Správce daně, je oprávněn podle příslušných ustanovení daňového řádu, po nesplnění všech pokusů o provedení úhrady daňového nedoplatku daňovým subjektem nařídit **daňovou exekuci**. „*Nestanoví-li tento zákon jinak, postupuje se při daňové exekuci podle občanského soudního řádu.*“¹⁵ Občanský soudní řád obsahuje v části šesté, nazvané výkon rozhodnutí příslušná ustanovení, na která se správce daně odkazuje při nařízení daňové exekuce. Daňovou exekuci provádí správce daně výlučně sám, bez požádání soudu. Dlužník je v pozici povinného, správce daně je v pozici vymáhajícího orgánu a zároveň oprávněného (věřitel).

3.5.1 Nařízení daňové exekuce

Správce daně **nařizuje daňovou exekuci** vydáním exekučního příkazu a tímto úkonem je zahájeno exekuční řízení, které je součástí daňového řízení při správě daní. Exekuční příkaz musí splňovat všechny předepsané náležitosti rozhodnutí (viz kapitola Rozhodnutí), dále je v něm uveden způsob provedení daňové exekuce, výše vykonatelného nedoplatku, výše exekučních nákladů a odkaz na exekuční titul. Exekuční příkaz se doručuje dlužníkovi, jakož i všem dalším příjemcům rozhodnutí a je možno se proti němu ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení odvolat. Probíhající řízení při správě daní, která byla zahájena do 31. 12. 2013, se dokončí podle daňového řádu ve znění platném do 31. 12. 2013. **Proti exekučnímu příkazu vydanému počínaje dnem 1. 1. 2014 nelze uplatnit opravné prostředky, jak je uvedeno v § 178 odst. 4 daňového řádu.**

Správce daně před nařízením daňové exekuce zvažuje přiměřenost způsobu jejího provedení. V praxi to znamená, že shromažďuje informace o majetkových poměrech dlužníka, zda je zaměstnán, vlastní účet, na němž má peněžní prostředky, eviduje neproplacené faktury, vlastní movité věci nebo je vlastníkem nemovitých věcí. Pokud má dlužník na svém účtu peněžní prostředky a zároveň je vlastníkem nemovitých věcí, správce daně nařídí nejdříve daňovou exekuci vydáním exekučního příkazu na příkázání pohledávky z účtu u poskytovatele peněžních služeb a až po realizaci této formy daňové exekuce a jejím nenaplnění, přejde správce daně k provedení daňové exekuce na movitý nebo nemovitý majetek dlužníka.

¹⁵ *Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: zákony 2014: redakční uzávěrka k 27. 1. 2014.* Ostrava: Sagit, 2014. § 177 odst. 1, 49 s. ISBN 978-80-7488-037-7

3.5.2 Prohlášení o majetku

Po tom, co správce daně nařídil daňovou exekuci vydáním exekučního příkazu na přikázání pohledávky z účtu u poskytovatele peněžních služeb a tato forma exekuce nebyla byť jen z části naplněna, má dlužník povinnost na výzvu správce daně podat ve stanovené lhůtě prohlášení o majetku. Lhůta pro jeho podání nesmí být kratší než 15 dnů ode dne doručení výzvy. V tomto prohlášení o majetku má dlužník za povinnost uvést pravdivé a úplné údaje o svém majetku, včetně majetku, jež patří do společného jmění manželů. Podpis dlužníka na prohlášení o majetku, které nebylo podáno ústně do protokolu nebo prostřednictvím datové zprávy, musí být úředně ověřen. V prohlášení o majetku dle ustanovení § 180 odst. 3 daňového řádu je dlužník povinen uvést:

- plátce mzdy,
- poskytovatele platebních služeb, u nichž má peněžní prostředky na účtu (včetně čísla účtu a výše zůstatku na nich),
- osoby, vůči nimž má jiné peněžní pohledávky (včetně důvodu, výše a dne splatnosti pohledávek),
- osoby, vůči nimž má jiná majetková práva,
- movité věci, které vlastní (včetně těch, na nichž má spoluvlastnický podíl, místa nebo osoby u kterých se nacházejí),
- nemovité věci, které vlastní (včetně těch, na nichž má spoluvlastnický podíl a jeho výši),
- výslovné prohlášení o tom, že o svém majetku uvedl úplné a pravdivé údaje.

Není-li prohlášení o majetku starší 6 měsíců, správce daně vyzve dlužníka pouze ke sdělení změn nebo k jeho doplnění.

3.5.3 Exekuční náklady

„**Exekuční náklady** spočívají v náhradě nákladů za nařízení daňové exekuce, náhradě nákladů za výkon prodeje a v náhradě hotových výdajů vzniklých při provádění daňové exekuce.“¹⁶ Výše exekučních nákladů je stanovena v exekučním příkaze nebo samostatným rozhodnutím a správce daně jsou evidovány na osobním daňovém účtu dlužníka.

- Exekuční náklady **za nařízení daňové exekuce** činí 2% z částky, pro kterou je daňová exekuce nařízena, nejméně však 500,- Kč a nejvýše 500.000,- Kč. „*Povinnost tyto náklady hradit, je odesláním exekučního příkazu.*“¹⁷ Shodná sazba je u exekučních nákladů **za výkon prodeje** s tím rozdílem, že povinnost jejich úhrady vzniká dlužníkovi zahájením dražby (popřípadě zpeněžením předmětů mimo dražbu).
- **Hotové výdaje**, vznikají při provádění daňové exekuce a jejich výše je stanovena správcem daně vždy samostatným rozhodnutím (náklady při sjednání vstupu zámečnickem - odvrtání zámků, znalečné, doprava, stěhování a uskladnění zabavených movitých věcí).

Exekuční náklady lze od dlužníka požadovat u téhož nedoplatku pouze jednou a zaokrouhlují se na celé stokoruny dolů. Hotové výdaje i exekuční náklady se uspokojí vždy přednostně a jejich úhrada se provede jako první v pořadí.

3.5.4 Daňová exekuce a její formy

V případě vzniku a neuhrazení daňového nedoplatku přistoupí správce daně k nařízení daňové exekuce a tou může správce daně postihnout dlužníka srážkami ze mzdy nebo jiných příjmů, příkázáním pohledávky z účtu poskytovatele platebních služeb, příkázáním jiné peněžité pohledávky, postižením jiných majetkových práv, prodejem movitých věcí a prodejem nemovitých věcí.

Srážkami ze mzdy nebo z jiných příjmů

Jde o nejčastější způsob nařízení daňové exekuce. Správce daně vydá po tom, co vyznamenal dlužníka o výši jeho nedoplatků a ten dluh neuhradil, dle ustanovení § 57 odst. 2 daňového řádu výzvu na zdravotní pojišťovny, které jsou povinny správci daně poskytnout

¹⁶ Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: zákony 2014: redakční uzávěrka k 27. 1. 2014. Ostrava: Sagit, 2014. § 182 odst. 2, 50 s. ISBN 978-80-7488-037-7

¹⁷ RADKOVÁ, Martina. Exekuce jiné pohledávky. Praha: Linde, 2009. 51 s. ISBN 978-80-7201- 6

údaje o plátcu zdravotního pojištění. Na základě kladné odpovědi zdravotní pojišťovny vydá správce daně exekuční příkaz na **srážky ze mzdy nebo z jiných příjmů** dle ustanovení § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. a) a § 187 odst. 1 daňového řádu. Dle těchto ustanovení může správce daně postihnout náhrady mzdy dlužníka (důchody, stipendia, nemocenské, odstupné, renty, apod.), přičemž „nelze postihnout mzdu v celém jejím rozsahu, ale jen její část“¹⁸ Poddlužník, v tomto případě plátce mzdy, je povinen od okamžiku, kdy je mu doručen exekuční příkaz, po dobu kdy trvá daňová exekuce provádět srážky ze mzdy dlužníka na účet správce daně a nevyplácet je dlužníkovi. Plátce mzdy je dále povinen správci daně, který nařídil daňovou exekuci srážkami ze mzdy, oznámit ve lhůtě do 8 dnů, že dlužník u něho nově nastoupil do práce nebo u něj přestal pracovat či nastoupil práci u jiného plátce mzdy. Tuto povinnost má vůči správci daně i dlužník. Za nesplnění této povinnosti může správce daně uložit dlužníkovi nebo plátcu mzdy pořádkovou pokutu do výše 50.000,- Kč. Součástí exekučního příkazu na srážky ze mzdy jsou pokyny, pro stanovení výše srážek ze mzdy dlužníka.

Na návrh dlužníka může správce daně ze závažných důvodů snížit výši splátek, které mají být v příslušném výplatním období srazeny ze mzdy dlužníka. Pokud se položky uvedených nedoplatků po nařízení daňové exekuce zvyšují o úrok z prodlení, správce daně nařizuje i exekuci tohoto úroku. Podle ustanovení § 183 odst. 1 daňového řádu vzniká dlužníkovi vydáním exekučního příkazu povinnost uhradit exekuční náklady ve výši 2 % z celkové částky vykonatelných nedoplatků, pro které je daňová exekuce nařízena, nejméně však 500,- Kč a nejvíce 500.000,- Kč. Ve výroku exekučního příkazu správce daně uvede, které pohledávky daní a poplatků jsou přednostními pohledávkami. Rovněž zde uvádí číslo účtu, na který je plátce mzdy povinen částky sražené ze mzdy nebo z jiného příjmu dlužníka vyplácet, jakmile jej správce daně vyrozumí, že tento exekuční příkaz nabyt právní moci.

V odůvodnění exekučního příkazu na srážky ze mzdy nebo z jiných příjmů správce daně uvádí, že dlužník neuhradil částky na dani do dne splatnosti a neuhradil příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, vznikla správci daně splatná daňová pohledávka.

V poučení tohoto exekučního příkazu správce daně upozorňuje plátce mzdy na to, „nesplní-li plátce mzdy povinnost stanovenou mu tímto exekučním příkazem řádně a včas, má správce daně nárok na její splnění z prostředků tohoto plátce mzdy; tento nárok správce daně uplatní podáním žaloby k soudu.“¹⁹ Před podáním žaloby ještě správce daně doručí plátcu mzdy

¹⁸ GROSSOVÁ, Marie. *Exekuce na peněžité plnění v současné právní praxi*. 5. vyd. Praha: Linde, 2007 146 s. ISBN 80-7201-621-0

¹⁹ *Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: zákony 2014: redakční uzávěrka k 27. 1. 2014*. Ostrava: Sagit, 2014. § 186 odst. 3, 51 s. ISBN 978-80-7488-037-7

upomínku, ve které jej jako poddlužníka upomene o splnění povinnosti provedení srážek ze mzdy dlužníka za období ode dne doručení exekučního příkazu a jejich vyplacení správcem daně na jeho účet, a to ve lhůtě 15 dnů od doručení této upomínky. Součástí poučení je i povinnost osob zúčastněných na správě daní zachovávat mlčenlivost o tom, co se při správě daní dozvěděli o poměrech jiných osob. **Proti tomuto exekučnímu příkazu se může příjemce rozhodnutí odvolat ve lhůtě do 15 dnů ode dne jeho doručení. Odvolání je nepřipustné, směřuje-li pouze proti odůvodnění rozhodnutí (dle daňového řádu ve znění platném do 31. 12. 2013).** Nařízením daňové exekuce po 1. 1. 2014 nelze dle ustanovení § 178 odst. 4 daňového řádu uplatnit opravné prostředky a exekuční příkaz nabývá právní moci okamžikem doručení dlužníkovi.

V případě, že dlužník ukončil pracovní poměr u plátce mzdy nebo jiných příjmů, který je uveden v příslušném exekučním příkazu jako poddlužník a nově nastoupil práci u jiného plátce mzdy, vydá správce daně rozhodnutí o pokračování ve srážkách ze mzdy, které doručuje novému plátcovi mzdy. Toto rozhodnutí o pokračování ve srážkách ze mzdy se dlužníkovi již nedoručuje, proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky, neboť původní exekuční příkaz na srážky ze mzdy nebo z jiných příjmů byl již řádně doručen.

Po nabytí právní moci exekučního příkazu na srážky ze mzdy nebo z jiných příjmů vydá správce daně o této skutečnosti rozhodnutí a plátce mzdy je povinen neprodleně sražené částky ze mzdy nebo z jiných příjmů zaslat na účet správce daně. Po připsání platby na účet správce daně, provede tento přeúčtování platby nejprve na exekuční náklady a poté na ten druh příjmu, kde je evidován příslušný nedoplatek dlužníka na jeho osobním daňovém účtu. Tímto je daňová exekuce nařízená na srážky ze mzdy nebo z jiných příjmů ukončena.

Ve většině případů nařízených daňových exekucí tohoto způsobu správcem daně se stává, že plátce mzdy sám uvědomí dlužníka, že byl vydán exekuční příkaz na srážky z jeho mzdy, ať se dlužník neprodleně spojí se správcem daně. Dlužník provede před nabytím právní moci exekučního příkazu platbu na účet správce daně včetně exekučních nákladů a správce daně neprodleně daňovou exekuci zastaví.

Přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb

Dalším častým způsobem nařízení daňové exekuce správcem daně je daňová exekuce přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb. *„Zákon nespecifikuje druh účtu, ze kterého lze pohledávku odepsat, a proto lze vycházet z možnosti získat exekvované prostředky z jakéhokoliv účtu, např. sporožirového, běžného i z účtu devizového*

apod. “²⁰Správce daně vydá po tom, co vyrozuměl dlužníka o výši jeho nedoplatků a ten dluh neuhradil, dle ustanovení § 57 odst. 3 daňového řádu výzvu na poskytovatele platebních služeb, kteří jsou povinni správci daně poskytnout čísla účtů, údaje o jejich majitelích, stavech peněžních prostředků na účtech a o jejich pohybech. Na základě kladné odpovědi poskytovatele platebních služeb vydá správce daně exekuční příkaz na **přikázání pohledávky z účtu** dle ustanovení § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. b) a § 190 odst. 1 daňového řádu. Poddlužník, v tomto případě poskytovatel platebních služeb, je povinen od okamžiku, kdy mu byl doručen exekuční příkaz, po dobu kdy trvá daňová exekuce nevypláčet peněžní prostředky z účtu dlužníka, ze kterého je přikázána pohledávka ani jinak s nimi nakládat až do výše částky uvedené v exekučním příkazu. To se týká i peněžních prostředků, které dojdou na tento účet do 6 měsíců, „*nejdéle však do šesti měsíců ode dne, kdy byl peněžní ústav vyrozuměn o právní moci nařízeného výkonu rozhodnutí.*“ ²¹ Exekuční příkaz se doručuje poddlužníkovi dříve než dlužníkovi z důvodu, aby se zabránilo výběru peněžních prostředků z jeho účtu. Podle ustanovení § 183 odst. 1 daňového řádu vzniká dlužníkovi vydáním exekučního příkazu povinnost uhradit exekuční náklady ve výši 2 % z celkové částky vykonatelných nedoplatků, pro které je daňová exekuce nařízena, nejméně však 500,- Kč a nejvíce 500.000,- Kč. Ve výroku exekučního příkazu správce daně uvede číslo účtu dlužníka, pokud má dlužník vedených u poskytovatele platebních služeb více účtů, tak jejich pořadí, ve kterém se budou z těchto účtů odepisovat peněžní prostředky až do výše vykonatelného nedoplatku uvedeného v exekučním příkazu. Odpisem peněžních prostředků z účtu dlužníka vedeného v jakémkoliv měně do výše částek uvedených v exekučním příkazu a jejich vyplacením na účet správce daně, daňová exekuce zaniká.

Odůvodnění a poučení exekučního příkazu na přikázání pohledávky z účtu je obdobné jako u exekučního příkazu na srážky ze mzdy nebo z jiných příjmů. Pouze v poučení tohoto exekučního příkazu správce daně upozorňuje dlužníka, že ztrácí okamžikem doručení exekučního příkazu poddlužníkovi právo vybrat peněžní prostředky z účtu, použít tyto prostředky k platbám nebo s nimi jinak nakládat až do výše vymáhaného nedoplatku.

Po nabytí právní moci exekučního příkazu na přikázání pohledávky z účtu vydá správce daně o této skutečnosti rozhodnutí a poskytovatel platebních služeb je povinen neprodleně zablokované peněžní prostředky zaslat na účet správce daně. Pokud na účtu dlužníka, na který

²⁰ GROSSOVÁ, Marie. *Exekuce na peněžité plnění v současné právní praxi*. 5. vyd. Praha: Linde, 2007 169 s. ISBN 80-7201-621-0

²¹ GROSSOVÁ, Marie. *Exekuce na peněžité plnění v současné právní praxi*. 5. vyd. Praha: Linde, 2007 171 s. ISBN 80-7201-621-0

je nařízena daňová exekuce není dostatek peněžních prostředků, tak poskytovatel peněžních služeb zašle správci daně pouze peněžní prostředky v tomto okamžiku na účtu dlužníka evidované a zbytek do výše vykonatelného nedoplatku po uplynutí lhůty 6 měsíců ode dne doručení právní moci poddlužníkovi.

I v tomto případě nařízení daňové exekuce tohoto způsobu správcem daně se stává, že poskytovatel platebních služeb sám uvědomí dlužníka, že byl vydán exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu, ať se dlužník neprodleně spojí se správcem daně. Dlužník provede před nabytím právní moci exekučního příkazu platbu na účet správce daně včetně exekučních nákladů a správce daně neprodleně daňovou exekuci zastaví. Příkladem tohoto postupu dlužníka je okamžik, kdy správce daně touto formou daňové exekuce zablokuje účet dlužníka v hypoteční bance, případně účet stavebního spoření, čímž by dlužník přišel o sjednané výhody a bonusy s těmito účty spojenými.

Přikázáním jiné peněžité pohledávky

*„Daňová exekuce **přikázáním jiné peněžité pohledávky** postihuje jinou peněžitou pohledávku dlužníka, než nárok na mzdu nebo na pohledávku z účtu u poskytovatele platebních služeb a to do částky uvedené v exekučním příkazu.“²²* Jinou peněžitou pohledávkou se rozumí např. neproplacení faktury za odebrané zboží, úhrada nájmu dle nájemní smlouvy. *„U exekuvané pohledávky není rozhodující, zda již byla nebo teprve bude splatná.“²³* Exekuční příkaz na přikázání jiné pohledávky dle ustanovení § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. c) a § 191 odst. 1 daňového řádu se doručuje poddlužníkovi dříve než dlužníkovi z důvodu, aby nenastalo vzájemné započtení pohledávky mezi nimi. Po doručení exekučního příkazu na přikázání jiné peněžité pohledávky poddlužníkovi nesmí tento po dobu trvání daňové exekuce vyplatit jeho pohledávku, stejně tak dlužník nesmí od tohoto okamžiku s pohledávkou jakkoli nakládat.

Postižením jiných majetkových práv

Daňová exekuce **postižením jiných majetkových práv** dlužníka za podmínky, že nejsou spojena s jeho osobou a jsou převoditelná na někoho jiného (např. obchodní podíly na společnosti, členská práva v družstvu). Při tomto způsobu daňové exekuce, kterou je postiženo majetkové právo vydá správce daně exekuční příkaz na postižení jiného

²² Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: zákony 2014: redakční uzávěrka k 27. 1. 2014. Ostrava: Sagit, 2014. § 191 odst. 1, 52 s. ISBN 978-80-7488-037-7

²³ RADKOVÁ, Martina. Exekuce jiné pohledávky. Praha: Linde, 2009. 57 s. ISBN 978-80-7201- 6

majetkového práva dle ustanovení § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. d) a § 192 odst. 1 daňového řádu. Tento způsob daňové exekuce je správcem daně nařízen ojedinele.

Prodejem nemovitých věcí

K nařízení daňové exekuce **prodejem nemovitých věcí** vydáním exekučního příkazu na prodej nemovitých věcí dle ustanovení § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. f) a § 218 daňového řádu správce daně přistupuje v případech vymáhání vysokých dlužných částek (daňový řád nestanoví výši nedoplatku). Tato forma daňové exekuce se provádí zřídka, protože je náročná jak na finanční prostředky, tak hlavně z hlediska času.

V případě neuhrazení daňového nedoplatku, byť jen z části, a využitím všech předešlých forem daňové exekuce, přistoupí správce daně k nařízení daňové exekuce prodejem nemovitých věcí. Exekuční příkaz je doručen jak příslušnému katastrálnímu úřadu po předchozím zápisu zástavního práva (nebo i bez zápisu), tak dlužníkovi, který nesmí dnem jeho doručení převést nemovitou věc na jinou osobu nebo ji zatížit. Možnost použít opravný prostředek proti exekučnímu příkazu od jeho doručení do 15 dnů byla podle (§ 178 odst. 4 a § 109 daňového řádu) zrušena ke dni 31. 12. 2013. Znalec je ustanoven správcem daně po dnu nabytí právní moci exekučního příkazu a je mu stanovena lhůta k vyhotovení znaleckého posudku v dohodnutém počtu vyhotovení, kde ocení nemovité věci a jejich příslušenství. „*Jestliže nemovitá věc, její příslušenství a jednotlivá práva a závady byly oceněny znalcem v době jednoho roku přede dnem, kdy exekuční příkaz nabyl právní moci, nové ocenění se znalcem neprovede.*“²⁴ Znalečné je stanoveno rozhodnutím správcem daně jako nárok na náhradu řízení za vyhotovení znaleckého posudku znalcem. Po tomto úkonu vydá správce daně rozhodnutí o výsledné ceně nemovitých věcí, kdy má dlužník právo se odvolat do 15 dnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí, a s nařízenou dražbou je třeba posečkat, dokud toto rozhodnutí nenabyde právní moci. Následně správce daně vydá dražební vyhlášku, kterou dle ustanovení § 194 odst. 1 a § 195 odst. 1 daňového řádu nařídí provedení dražby nemovitých věcí.

Dražební jistota je stanovena správcem daně, kdy nejvýše dosahuje poloviny, ale nejčastěji jedné třetiny nejnižšího dražebního podání. Jelikož do dne konání dražby nemovitých věcí dlužník nevyužil možnosti úhrady daňového nedoplatku, je dražba správcem daně zahájena na příslušném místě a v čase uvedeném v dražební vyhlášce. Vydražitel je povinen ode dne, kdy rozhodnutí o udělení příklepu nabyde právní moci, nejpozději do 2 měsíců uhradit

²⁴ *Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: zákony 2014: redakční uzávěrka k 27. 1. 2014.* Ostrava: Sagit, 2014. § 221 odst. 1, 58 s. ISBN 978-80-7488-037-7

rozdíl mezi započtenou dražební jistotou a nejvyšším dražebním podáním. Pokud tak neučiní, rozhodnutí o udělení příklepu se zrušuje. V den nabytí právní moci rozhodnutí o příklepu, je správcem daně katastrální úřad vyrozuměn o přechodu vlastnictví nemovité věci na vydražitele a dražební jistota je vrácena neúspěšným dražitelům. „Z výtěžku dražby se uspokojí nejprve exekuční náklady. Dále se uspokojí věřitelé, jejichž pohledávka byla zajištěna zadržovacím právem. Ostatní pohledávky se uspokojí podle jejich pořadí.“²⁵ Podrobnější analýza celého postupu daňové exekuce prodejem nemovitých věcí je uvedena v kapitole 3.6. a v příloze 1.

Prodejem movitých věcí

Po úkonech správce daně, kdy nařídil daňovou exekuci srážkami ze mzdy nebo příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb nebo příkázáním jiné peněžitě pohledávky a tyto způsoby daňové exekuce nevedly k úhradě všech daňových nedoplatků dlužníka, využije možnosti nařízení daňové exekuce **prodejem movitých věcí**, které jsou ve vlastnictví dlužníka. Před vydáním exekučního příkazu na prodej movitých věcí, učiní správce daně místní šetření v místě, kde by se mohly nacházet movité věci dlužníka. Účelem tohoto místního šetření správce daně je shromážďení co nejvíce informací o majetkových poměrech dlužníka, jeho movitých věcech a kde se věci nacházejí. K těmto zjištěním může správce daně využít možnosti vydání výzvy na dlužníka k prohlášení o majetku. Po posouzení správce daně, které movité věci dlužníka se dají zpeněžit dražbou, vydá správce daně exekuční příkaz na prodej movitých věcí dle ustanovení § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. e) a § 203 odst. 1 daňového řádu.

Ve výroku exekučního příkazu je správcem daně uvedeno, že je oprávněn provést soupis věcí dlužníka, které podléhají exekuci, jejich zpeněžení, a z výtěžku prodeje uspokojit nedoplatek, pro který je daňová exekuce nařízena. S věcmi, které zapsal daňový exekutor do soupisu, nesmí dlužník nakládat.

Sepsané věci je daňový exekutor oprávněn odebrat (v případě, že hrozí jejich poškození, zničení, ukrytí nebo odcizení), zajistit na místě nebo je viditelně označit. Může však za souhlasu dlužníka uložit sepsané věci do dlužníkem vyhrazené místnosti, kterou uzamkne a opatří úřední uzávěrou. „Sepsány budou především věci, které dlužník může nejspíše postrádat a které se nejsnáze prodají.“²⁶ O věcech, které mají být sepsány při daňové exekuci,

²⁵ Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: zákony 2014: redakční uzávěrka k 27. 1. 2014. Ostrava: Sagit, 2014. § 229 odst. 1, 60 s. ISBN 978-80-7488-037-7

²⁶ GROSSOVÁ, Marie. Exekuce na peněžitě plnění v současné právní praxi. 5. vyd. Praha: Linde, 2007 198 s. ISBN 80-7201-621-0

rozhoduje výlučně daňový exekutor, přičemž musí respektovat ustanovení § 322 občanského soudního řádu, kde je uvedeno, které věci nepodléhají výkonu rozhodnutí (např. běžné oděvní součásti a obvyklé vybavení domácnosti, zdravotnické potřeby, které potřebuje dlužník vzhledem ke své nemoci nebo tělesné vadě, věci, jejichž prodej by byl v rozporu s morálními pravidly, např. urna s ostatky, dále snubní prsten a jiné předměty podobné povahy, hotové peníze do částky odpovídající dvojnásobku životního minima jednotlivce, věci jiných osob než dlužníka).

V exekučním příkaze musí být uvedena jména, příjmení a čísla služebních průkazů daňových exekutorů pověřených výkonem exekuce. O průběhu soupisu věcí bude veden protokol, jehož součástí je příloha obsahující soupis věcí podle pořadových čísel. Podle ustanovení § 183 odst. 1 daňového řádu vzniká dlužníkovi vydáním exekučního příkazu povinnost uhradit exekuční náklady ve výši 2 % z celkové částky vykonatelných nedoplatků, pro které je daňová exekuce nařízena, nejméně však 500,- Kč a nejvíce 500.000,- Kč.

V odůvodnění exekučního příkazu na prodej movitých věcí je uvedeno, že správci daně vznikla splatná daňová pohledávka, k jejímuž vymození nařídil na zjištěný postižitelný majetek dlužníka daňovou exekuci na prodej movitých věcí. Poučení je obdobné jako v předchozích uvedených formách daňové exekuce.

Den, kdy dojde k sepsání věcí, se dlužníkovi neoznamuje, aby se zabránilo zmaření exekuce. Před zahájením soupisu věcí osobně předá daňový exekutor dlužníkovi exekuční příkaz, oznámí mu účel svého příchodu, a vyzve dlužníka k úhradě vymáhaného nedoplatku. Pokud není dlužník na místě přítomen, doručí se mu exekuční příkaz se soupisem movitých věcí a protokolem o soupisu následně, po provedení soupisu. Jestliže dlužník nedoplatek vymáhaný exekučním příkazem na výzvu daňového exekutora zcela neuhradil, zahájí exekutor soupis věcí dlužníka s protokolem o jeho průběhu. Protokol obsahuje způsob a dobu doručení exekučního příkazu dlužníkovi, výzvu dlužníka k úhradě vymáhaného nedoplatku exekutorem, místo a čas zahájení soupisu, další údaje o průběhu sepisování věcí a údaj o zajištění nebo odebrání věcí. Správce daně činí opatření, aby byl proveden soupis věcí v takovém rozsahu, kdy výtěžek z prodeje věcí dražbou postačí k úhradě celkové částky nedoplatků včetně exekučních nákladů uvedených v exekučním příkaze.

Při provádění soupisu je daňový exekutor oprávněn učinit prohlídku bytu, sídla nebo místa podnikání, popřípadě jiných místností dlužníka, jakož i skříní nebo jiných schránek, v nichž se podle důvodného předpokladu nachází movitá věc, kterou má dlužník vydat. „*Výkon*

*rozhodnutí může být proveden v době od 6 do 22 hodin, a to v pracovní dny.*²⁷ Pokud má daňový exekutor důvodné podezření, že dlužník u sebe ukrývá movitou věc, která podléhá exekuci a jeho výzva k vydání ukrývané věci je bezvýsledná, může provést osobní prohlídku. Tuto osobní prohlídku provádí úřední osoba stejného pohlaví. Dlužník je povinen s daňovým exekutorem spolupracovat.

Každá sepsaná movitá věc je v soupisu věcí přesně označená pořadovým číslem, názvem a množstvím. Jednotlivé sepsané věci daňový exekutor označí nalepením štítku, na kterém je uvedeno pořadové číslo věci s označením výkonu rozhodnutí a čísla jednacího exekučního příkazu. Současně pořizuje i fotodokumentaci. Tímto dochází k přesné identifikaci všech sepsaných věcí, aby se vyloučila jejich záměna. Správce daně většinou využívá možnosti, aby při soupisu věcí dlužníka daňovým exekutorem byla přítomna nestranná osoba (zástupce orgánu města nebo obce), která hlavně při nepřítomnosti dlužníka zastává úlohu dohlížení na zákonný průběh daňové exekuce prodejem movitých věcí. Dle vlastního uvážení daňového exekutora může být požádán policejní orgán o poskytnutí ochrany exekutora při výkonu tohoto způsobu daňové exekuce. Všechny osoby zúčastněné při daňové exekuci musí být poučeny exekutorem o povinnosti zachovávat mlčenlivost. Po ukončení a podepsání protokolu o průběhu soupisu věcí všemi přítomnými osobami následuje zajištění a odvoz sepsaných věcí do prostorů správce daně. Tímto úkonem začínají dlužníkovi nabíhat hotové výdaje (za manipulaci, odvoz a uskladnění věcí).

Po nabytí právní moci exekučního příkazu na prodej movitých věcí ustanoví správce daně znalce k zjištění ceny sepsaných věcí nebo v jednoduchých případech cenu odhadne sám (např. stanovení ceny věci s využitím internetu). Následně správce daně přistupuje k provedení dražby.

²⁷ GROSSOVÁ, Marie. *Exekuce na peněžitě plnění v současné právní praxi*. 5. vyd. Praha: Linde, 2007 195 s. ISBN 80-7201-621-0

3.5.5 Dražba

Dražební vyhláška musí kromě náležitostí rozhodnutí (viz kapitola Rozhodnutí) obsahovat dle ustanovení § 195 odst. 2 daňového řádu zejména:

- datum, čas a místo konání dražby,
- označení a popis předmětu dražby,
- zjištěnou nebo výslednou cenu předmětu dražby,
- výši nejnižšího dražebního podání,
- výši minimálního příhozu,
- způsob dražení věcí (jednotlivě nebo soubor věcí),
- způsob a lhůtu úhrady nejvyššího dražebního podání a předpoklady, za kterých vydražitelé mohou převzít vydražené předměty a stanou se jejich vlastníky,
- výzvu, aby každý, kdo má právo, které nepřipouští provedení daňové exekuce, uplatnil toto právo u správce daně a toto prokázal nejpozději do zahájení dražby,
- výzvu k uplatnění pohledávek zajištěných zástavním nebo zajišťovacím právem,
- upozornění na předkupní právo k předmětu dražby.

Dražbu řídí daňový exekutor, úřední osoba pověřená výkonem daňové exekuce správcem daně, plně způsobilá k právním úkonům, bezúhonná, středoškolského vzdělání. Dražba je jednání veřejné. Dražbu lze provést i elektronicky, pokud je k tomu správce daně technicky vybaven. „*Konání dražby nařizuje správce daně **dražební vyhláškou**.*“²⁸

Obecná ustanovení

Dražební vyhláška dále obsahuje čas a místo konání prohlídky dražených věcí, výši dražební jistoty a způsob její úhrady, práva a závady spojené s předmětem dražby, poučení o tom, kdo nesmí dražit. Dražební vyhláška se neodůvodňuje a doručuje se do vlastních rukou dlužníkovi, spoluvlastníku předmětu dražby a dalším osobám, o nichž je správci daně známo, že, mají k předmětu dražby předkupní, věcné nebo nájemní právo. Osoby, jimž bylo toto rozhodnutí doručeno do vlastních rukou, se mohou odvolat ve lhůtě do 15 dnů ode dne jeho doručení (dle daňového řádu ve znění platném do 31. 12. 2013). Nařízením daňové exekuce po 1. 1. 2014 nelze dle ustanovení § 195 odst. 5 daňového řádu uplatnit proti dražební vyhlášce

²⁸ *Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: zákony 2014: redakční uzávěrka k 27. 1. 2014.* Ostrava: Sagit, 2014. § 195 odst. 1, 53 s. ISBN 978-80-7488-037-7

opravné prostředky a toto rozhodnutí nabývá právní moci okamžikem doručení dlužníkovi. Ostatním osobám správce daně doručí dražební vyhlášku tak, že ji zveřejní na své úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup, a to do zahájení dražby, nejméně však po dobu 20 dnů v případě dražby movitých věcí (30 dnů v případě dražby nemovitých věcí). Správce daně rovněž provádí zveřejnění dražební vyhlášky obecním úřadem, v jehož obvodu má dlužník trvalý pobyt nebo sídlo nebo v jehož obvodu se nachází nemovitá věc, která je předmětem dražby.

Správce daně jmenuje komisi pro provedení dražby. Jejími členy jsou daňový exekutor, licitátor, zapisovatelé, pokladník – pouze u dražby movitých věcí (všichni jsou úředními osobami správce daně) a pořádková služba. Daňový exekutor zahajuje, řídí a ukončuje dražbu. Je oprávněn dle ustanovení § 198 odst. 3 daňového řádu vyloučit z dražby osobu a vykázat z dražební místnosti další osoby, které narušují průběh dražby, může odvolat licitátora, pokud neplní povinnosti stanovené zákonem a poté plní povinnosti licitátora osobně. Může přerušit nebo zastavit konání dražby a rozhoduje o výhradách podaných zúčastněnými osobami k průběhu dražby. Licitátor provádí licitaci dražby a měl by splňovat odborné a rétorické předpoklady pro výkon dražby. Zapisovatel sepisuje o průběhu dražby protokol, ve kterém se zaznamená průběh licitace dražených věcí, učiněná nejvyšší dražební podání nebo uplatněné výhrady zúčastněných osob k průběhu dražby a vyřízení těchto výhrad. Součástí protokolu o dražbě je prezenční listina dražitelů s uvedením jejich jmen, bydliště nebo sídla a přiděleného dražebního čísla. Pokladník přijímá peněžní prostředky za úhradu již vydražených věcí vydražitelem. Pořádková služba pomáhá k zajištění řádného průběhu dražby.

Jestliže byly daňovým exekutorem sepsány pro nedostatek jiných věcí ve vlastnictví dlužníka věci, které se rychle kazí, správce daně je prodá mimo dražbu před nabytím exekučního příkazu libovolnému zájemci, nejméně však za polovinu zjištěné (odhadní) ceny. Tento způsob prodeje věcí, které se rychle kazí, se provede na místě, kde se nacházejí, bez jejich odebrání dlužníkovi a správce daně o prodeji sepíše protokol, jehož stejnopis předá nabyvateli.

Zahájení a průběh dražby

Dražba obvykle probíhá v sídle správce daně (v jím vyhrazené dražební místnosti), ale může být i v místě, kde byly sepsané věci uskladněny nebo na jiném vhodném místě. Pokud dlužník neuhradil do zahájení dražby vykonatelné nedoplatky uvedené v exekučním příkaze na prodej movitých věcí, zahájí daňový exekutor dražbu v čase stanoveném v dražební vyhlášce. Pronese úvodní větu do dražebního protokolu a v tomto okamžiku nabíhají

dlužníkovi exekuční náklady za výkon prodeje. V úvodní řeči představí členy dražební komise, seznámí osoby zúčastněné na dražbě s jejím průběhem, oznámí, kteří věřitelé se do dražby přihlásili, v jaké výši požadují uspokojit své pohledávky a zda jsou naplněny předpoklady konání dražby. Dále upozorní na povinnost zúčastněných osob nerušit průběh dražby a dodržovat pravidla slušného chování. Vyrozumí přítomné, že dražit nesmí dle ustanovení § 201 daňového řádu daňový exekutor, licitátor a další úřední osoby správce daně, který dražbu nařídil, dlužník a manžel dlužníka nebo jejich zástupci. Na závěr se dotáže přítomných, zda je přítomna osoba, která chce provést úhradu dluhu za dlužníka. Poté vyzve zájemce, kteří chtějí dražit, aby se zapsali do prezenční listiny, a těmto bude zapisovatelem přiděleno dražební číslo.

Po zapsání všech zájemců se ujme slova licitátor, který dražitele i ostatní zúčastněné osoby seznámí se způsobem licitace dle dražebního řádu vyvěšeného spolu s dražební vyhláškou v dražební místnosti. Licitátor vyzve dražitele k činění nabídky nejnižšího dražebního podání (nejméně jedna třetina zjištěné nebo odhadní ceny předmětu dražby, v případě movité věci, jejíž ocenění provedené znalcem přesahuje částku 500.000,- Kč, je nejnižší dražební podání dvě třetiny zjištěné nebo odhadní ceny) první dražené věci nebo souboru jak bylo stanoveno v dražební vyhlášce. Licitace každé dražené věci trvá, dokud dražitelé činí dražební podání (nabídka určité částky vyslovená dražitelem, kterou se zavazuje po příklepu uhradit za jím vydraženou věc). Každé další dražební podání učiněné jiným dražitelem musí být zvýšeno o minimální příhoz stanovený v dražební vyhlášce. Není přípustné dalším dražebním podáním dorovnat podání předcházející, s výjimkou dražebního podání dražitele s předkupním právem k předmětu dražby. Pokud neučiní další dražitelé vyšší dražební podání, oproti poslednímu učiněnému dražebnímu podání, udělí licitátor po dovětku „potřetí“ příklep dražiteli, který učinil nejvyšší dražební podání. Před udělením příklepu se ještě dotáže osob zúčastněných na dražbě, zda mají výhrady proti udělení příklepu. Jsou-li podle daňového exekutora výhrady důvodné, licitátor pokračuje v dražbě vyvoláním předposledního dražebního podání, v opačném případě licitátor udělí příklep. Všichni dražitelé jsou vázáni svými dražebními podáními. Cena vydraženého předmětu není omezena cenovými předpisy. Pokud učinilo více dražitelů stejné nejvyšší dražební podání, udělí licitátor příklep nejprve tomu, komu svědčí předkupní právo. V případě, že učiní stejné nejvyšší dražební podání více dražitelů s předkupním právem, udělí licitátor příklep tomu z nich, který učinil dražební podání jako první. Pokud není takto příklep udělen, udělí se příklep dražiteli, který učinil dražební podání jako první. V případě, že není možné určit, který z dražitelů učinil dražební podání jako první, určí licitátor vydražitele losem. Stejným způsobem postupuje licitátor, až dojde k vydražení poslední položky předmětu dražby.

Ukončení dražby

V tomto okamžiku přeruší daňový exekutor dražbu a vyzve vydražitele, aby uhradili své závazky vzniklé vydražením věcí. Oproti platbě vydá správce daně vydražiteli potvrzení o úhradě nejvyššího dražebního podání a vystaví rozhodnutí o udělení příklepu, které je dokladem o nabytí vlastnictví k vydražené věci. Správce daně poté nepřipouští vrácení nebo reklamaci věci. Pokud vydražitel neuhradí nejvyšší dražební podání, draží se věc znovu bez jeho účasti. Splní-li všichni dražitelé povinnost úhrady svých závazků, jsou vyzváni daňovým exekutorem k odevzdání dražebního čísla zpět zapisovatelům a daňový exekutor dražbu ukončí. Pokud dosažený výtěžek získaný dražbou postačuje k uspokojení vymáhaných nedoplateků ještě před vydražením poslední položky předmětu dražby, daňový exekutor rovněž dražbu ukončí. Věc, o kterou dražitelé neprojevíli v dražbě zájem, zůstane nevymáhaná. V případě, že nebyly zpeněženy všechny dražené věci a nadále existují daňové nedoplatky, pro které byla nařízena daňová exekuce na prodej movitých věcí, může správce daně nařídít opakovanou dražbu za předpokladu, že věc bude prodána. Pokud byl daňový nedoplatek zcela uhrazen, vyloučí správce daně nevymáhanou věc (nebo věc, která se nezpeněžila dražbou) ze soupisu věcí a vrátí ji zpět vlastníkově.

Po ukončení dražby se vydražitelé s daňovým exekutorem dohodnou na způsobu, místě a času vydání vydražených věcí. O převzetí věcí vydražitelem nebo případně o vrácení věcí vlastníku, sepíše správce daně protokol. V případě vyloučení věcí ze soupisu správcem daně a odmítnutí jejich převzetí dlužníkem nebo nelze-li mu je vrátit proto, že není znám jeho pobyt, může správce daně rozhodnout o jejich propadnutí státu. Přesáhne-li výtěžek dražby nedoplateky, pro které byla daňová exekuce prodejem movitých věcí nařízena, správce daně přeplatek vrátí daňovému subjektu (již není dlužník). Jestliže dlužník uhradil své nedoplatky před zahájením dražby, správce daně nařízenou daňovou exekuci prodejem movitých věcí zastaví a sepsané věci mu vrátí.

Pokud výtěžek z prodeje sepsaných věcí nestačí k úhradě vymáhaných nedoplateků, provede daňový exekutor nový soupis dalších věcí ve vlastnictví dlužníka, v již nařízené daňové exekuci prodejem movitých věcí, zahájené vydáním původního exekučního příkazu.

3.5.6 Rozvrhové řízení

Pokud bylo vydražitelem zapláceno nejvyšší dražební podání a rozhodnutí o udělení příklepu nabylo právní moci, nařídí správce daně **řízení o rozvrhu** výtěžku dražby, (z výtěžku dražby nemovitých věcí, i z výtěžku dražby movitých, zvláště pokud je na movitou věc

uplatněno zřízení zástavního práva). „*Po právní moci rozhodnutí o udělení příklepu a úhradě nejvyššího dražebního podání správce daně bezodkladně vyzve věřitele, kteří podali přihlášku a jejichž přihláška nebyla odmítnuta, aby mu do 15 dnů ode dne doručení této výzvy sdělili výši své pohledávky a jejího příslušenství vyčíslenou ke dni právní moci rozhodnutí o udělení příklepu a skutečnosti významné pro její pořadí.*“²⁹ Stejným způsobem vyzve správce daně osoby, o kterých je známo, že v jejich prospěch vážnou na předmětu dražby závady (s výjimkou závad, které prodejem v dražbě nezaniknou). K vyjádřením učiněným po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě se nepřihlíží. Správce daně na základě obdržených vyjádření rozhodne o rozvrhu výtěžku dražby a přizná nárok na úhradu pohledávek ve výši, která odpovídá jejich pořadí. Nejprve se uspokojí exekuční náklady, následně pohledávky zajištěné zadržovacím právem a pak ostatní pohledávky podle jejich pořadí. Pro pořadí ostatních pohledávek je rozhodující:

- den vydání exekučního příkazu (u daňové pohledávky, pro kterou je nařízena daňová exekuce),
- den, kdy byla u správce daně přihlášena (u přihlášené daňové pohledávky),
- den vzniku zástavního práva (u pohledávky zajištěné zástavním právem),
- den vzniku věcného břemene (u náhrad za věcná břemena),
- den vzniku nájemního nebo pachtovního práva (u náhrad za nájemní nebo pachtovní práva).

Pokud je několik pohledávek stejného pořadí a výtěžek dražby nepostačuje k jejich úplnému uspokojení, uspokojí se pohledávky poměrně. V rozhodnutí o rozvrhu správce daně cituje nejvyšší dražební podání (jeho výši, datum a kým bylo uhrazeno), předmět dražby, rozhodnutí o udělení příklepu, počet přihlášených věřitelů a jejich pohledávky, pořadí uspokojených pohledávek. Toto rozhodnutí správce daně doručí dlužníkovi, vydražiteli, věřitelům, kteří podali přihlášku (ta nebyla odmítnuta) a osobám, o kterých je známo, že v jejich prospěch vážnou na předmětu dražby závady. Proti rozhodnutí o rozvrhu se může příjemce rozhodnutí odvolat ve lhůtě 30 dnů ode dne jeho doručení. „*Včas podané odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek.*“³⁰ Veškerá zadržovací a zástavní práva na předmětu dražby zanikají dnem právní moci rozhodnutí o rozvrhu, bez ohledu na to, v jaké výši byly pohledávky uspokojeny. O tom správce daně vyrozumí příslušný katastrální úřad. Po úhradě všech

²⁹ *Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: zákony 2014: redakční uzávěrka k 27. 1. 2014.* Ostrava: Sagit, 2014. § 228 odst. 1, 59 s. ISBN 978-80-7488-037-7

³⁰ *Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: zákony 2014: redakční uzávěrka k 27. 1. 2014.* Ostrava: Sagit, 2014. § 230 odst. 1, 60 s. ISBN 978-80-7488-037-7

pohledávek, které měly být uspokojeny, se zbytek výtěžku dražby stává přeplatkem dlužníka, který mu správce daně vrátí i bez žádosti do 15 dnů.

3.5.7 Zajištění daní

„Správce daně může zřídit rozhodnutím **zástavní právo** k majetku daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně.“³¹ Vydané rozhodnutí o zřízení zástavního práva dle ustanovení § 170 odst. 1 daňového řádu s použitím ustanovení § 1309 a následujících zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“) obsahuje kromě náležitostí rozhodnutí (viz kapitola Rozhodnutí) označení daňového subjektu, specifikaci zástavy (dle výpisu z listu vlastnictví daňového subjektu), zajištěné daňové pohledávky celkem a jejich členění. V odůvodnění rozhodnutí správce daně současně oznamuje dlužníkovi, že zahajuje z moci úřední ve smyslu ustanovení § 91 daňového řádu řízení o zajištění daně. V poučení cituje vznik zástavního práva dle ustanovení § 170 odst. 4 daňového řádu („Zástavní právo vzniká doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva daňovému subjektu; Zástavní právo k nemovité věci evidované v katastru nemovitostí, jakož i k dalšímu majetku, o kterém jsou vedeny veřejné registry, vzniká doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva příslušnému katastrálnímu úřadu, popřípadě tomu, kdo vede veřejný registr.“³²). Proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva se může příjemce rozhodnutí odvolat do 30 dnů ode dne jeho doručení. Podané odvolání nemá odkladný účinek (§ 109 daňového řádu). Daňový subjekt je povinen zdržet se všeho, čím se zástava zhoršuje na újmu správce daně. Zástavní právo působí vůči každému pozdějšímu vlastníku zástavy (je vztaženo k předmětu, nikoli k osobě) a vztahuje se i na příslušenství zajištěné pohledávky. Po uhrazení zajištěných daňových pohledávek včetně jejich příslušenství zástavní právo zaniká na všech předmětech, na kterých bylo zřízeno. Správce daně o této skutečnosti vyrozumí příslušný katastrální úřad. Další možnost zřízení zástavního práva má správce daně využitím jeho uplatnění k majetku vlastníka, odlišného od daňového subjektu, jehož nedoplatek je zajišťován (za souhlasu vlastníka s jeho ověřeným podpisem). Institut zřízení zástavního práva k majetku daňového subjektu využívá správce daně i v případech, kdy daňový subjekt žádá o rozložení úhrady daně na splátky, z důvodu zajištění jeho majetku správcem daně.

³¹ Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: zákony 2014: redakční uzávěrka k 27. 1. 2014. Ostrava: Sagit, 2014. § 170 odst. 1, 47 s. ISBN 978-80-7488-037-7

³² Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: zákony 2014: redakční uzávěrka k 27. 1. 2014. Ostrava: Sagit, 2014. § 170 odst. 4, 47 s. ISBN 978-80-7488-037-7

Zajišťovací příkaz

Dle ustanovení § 167 daňového řádu pro odůvodněnou obavu, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň dosud nestanovená, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat **zajišťovací příkaz**. Zajišťovacím příkazem uloží daňovému subjektu úhradu částky daně, kterou uvede v příkazu. Ve výroku může správce daně rozhodnout současně i o tom, že v případě zajištění daně jsou naplněny důvody ustanovení § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). „*Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.*“³³ Pokud nebezpečí z prodlení nehrozí, správce daně uloží daňovému subjektu povinnost, aby do 3 pracovních dnů uvedenou částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Vydáním zajišťovacího příkazu zahajuje správce daně z moci úřední podle ustanovení § 91 daňového řádu řízení o zajištění daně uvedené ve výroku tohoto rozhodnutí. Proti zajišťovacímu příkazu se může příjemce rozhodnutí odvolat do 30 dnů ode dne jeho doručení. Podané odvolání nemá odkladný účinek (§ 109 daňového řádu). Pokud není ve výroku zajišťovacího příkazu stanovena lhůta 3 pracovních dnů ke složení jistoty, pak je toto rozhodnutí vykonatelné okamžikem oznámení daňovému subjektu. Pokud daňový subjekt nesplní povinnost uloženou tímto zajišťovacím příkazem, může správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva k majetku daňového subjektu, k zajištění částky daně stanovené v příkaze. Dojde-li před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti k pominutí důvodů, pro které bylo zajištění daně uplatněno, bezodkladně rozhodne správce daně o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. Pokud vznikne vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí daňovému subjektu bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.

Ručení

Dalším ze způsobů zajištění daně je **ručení**, kdy nedoplatek je povinen uhradit ručitel, pokud mu povinnost ručení ukládá zákon, např. „*Poplatníkem daně z převodu nemovitých věcí*

³³ RYLOVÁ, Zuzana a kolektiv. *Daňové zákony 2014 s komentářem změn*. 1 vyd. Brno: BizBooks, 2014. § 103 zákona č. 235/2004 o dani z přidané hodnoty 145 s. ISBN 978-80-265-0152-7

je a) převodce (prodávající); nabyvatel je v tomto případě ručitelem.³⁴ nebo „Ustanovení upravující jednotlivé formy společností stanoví, v jakém rozsahu ručí společníci za závazky společnosti.“³⁵ Správce daně musí ručiteli výzvou (např. dle ustanovení § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění do 31. 12. 2013) sdělit stanovenou daň, za kterou ručí a současně jej vyzve dle ustanovení § 171 odst. 1 daňového řádu k zaplacení nedoplatku ve stanovené lhůtě (zpravidla do 15 dnů ode dne nabytí právní moci výzvy). V odůvodnění výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem uvede správce daně výčet učiněných úkonů daňového exekutora v souvislosti s vymáháním nedoplatku na dlužníkovi. Pokud ručitel neuhradí dlužnou částku ve vykázané výši a ve stanovené lhůtě, bude přikročeno k jejímu vymáhání. Proti této výzvě se může ručitel odvolat ve lhůtě 30 dnů ode dne jejího doručení. Včas podané odvolání má odkladný účinek (§ 109 odst. 4 daňového řádu). Ručitel, jemuž byla doručena výzva k zaplacení daňového nedoplatku, má při placení daní procesní postavení jako daňový subjekt. Po oznámení výzvy ručiteli, je tento oprávněn k nahlížení do spisu správce daně ohledně nedoplatku, za který ručí. Do této doby má právo na informaci pouze o výši nedoplatku, za který ručí. Pokud ručitel zaplatí, platba se použije na úhradu nedoplatku daňového subjektu, za který ručitel ručil a správce daně vydá ručiteli potvrzení o úhradě tohoto nedoplatku. Pokud byl ke dni platby ručitelem nedoplatek dlužníka, za který ručitel ručí částečně nebo zcela uhrazen, vzniká ručiteli přeplatek. Tento přeplatek správce daně převede na případný nedoplatek ručitele. Nemá-li nedoplatek, správce daně přeplatek nebo jeho zbývající část bez žádosti vrátí ručiteli do 30 dnů od jeho vzniku.

Ručení třetí osobou

Forma **zajištění daně ručením** znamená, že na základě písemného prohlášení ručitele s úředně ověřeným podpisem, může správce daně rozhodnout o přijetí ručení třetí osoby, která je odlišná od daňového subjektu, k zajištění jím neuhrazené daně. Obdobně může správce daně rozhodnout rovněž o přijetí **bankovní záruky** k zajištění dosud neuhrazené daně.

³⁴ Zákon č. 357 ze dne 7. února 1992, o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění do 31. 12. 2013. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 6, s. 141 Dostupné z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=z&id=22448>,

³⁵ Zákon č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník, ve znění do 31. 12. 2013. 1991 § 56 odst. 5

3.6 Příklad daňové exekuce prodejem nemovitých věcí

Pro svou bakalářskou práci jsem zvolil obecný **příklad** postupu správce daně při nařízení **daňové exekuce prodejem nemovitých věcí** vydáním exekučního příkazu na prodej nemovitých věcí dle ustanovení § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. f) a § 218 daňového řádu. Každý případ vymáhání daňového nedoplatku řeší správce daně individuálně.

Fyzická osoba, podnikatel, má evidovaný daňový nedoplatek na svém osobním daňovém účtu vedeném správcem daně, a to na dani z přidané hodnoty a na dani z nemovitých věcí, v úhrnné výši 700.000,- Kč.

Správce daně dle ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu vyrozuměl daňový subjekt o vzniku a výši dílčích nedoplatků, v tomto případě nejprve SMS a e-mailovou zprávou, kterými ho neformálně upozornil, že u daně z přidané hodnoty již uplynul den její splatnosti.

Daňový subjekt nereagoval, správce daně tak využil možnosti vyhledávací činnosti a vykonal místní šetření na adrese jeho trvalého pobytu. V okamžiku konání místního šetření správcem daně nebyl na této adrese nikdo zastížen. Úřední osoba správce daně zanechala na místě trvalého pobytu daňového subjektu vzkaz, aby se subjekt v určený den dostavil ke správci daně k ústnímu jednání.

Daňový subjekt toto splnil a do protokolu u správce daně sdělil skutečnosti ohledně vzniku svého nedoplatku, kdy hlavním důvodem vzniku nedoplatku uvedl nedostatek finančních prostředků.

V průběhu, ani po skončení jednání se správcem daně, daňový subjekt (nyní již dlužník) nevyužil možnosti požádat správce daně o posečkání nebo o rozložení úhrady daně na splátky, přestal být kontaktní a rovněž neplnil řádně a včas své povinnosti.

Správce daně na základě ustanovení § 57 daňového řádu neprodleně přistoupil ke zjišťování majetkových poměrů dlužníka. Ze získaných informací správce daně vyhodnotil, že dlužník je osoba samostatně výdělečně činná (není zaměstnán), vlastní účet u poskytovatele platebních služeb s aktivním zůstatkem a je vlastníkem nemovitých věcí.

Správce daně po té, co písemně vyrozuměl dlužníka o výši jeho nedoplatků spolu s upozorněním na následky spojené s jejich neuhrazením, nařídil nejdříve daňovou exekuci vydáním exekučního příkazu na přikázání pohledávky z účtu dlužníka.

Tento úkon však nevedl k úplnému uhrazení daňového nedoplatku (bylo uhrazeno 15.000,- Kč) a proto správce daně zřídil rozhodnutím zástavní právo k majetku dlužníka k zajištění jím neuhrazené daně. Dlužník tak dostal dostatečný časový prostor pro řešení svého nedoplatku.

Po provedení zápisu zástavního práva do veřejného registru příslušného katastrálního úřadu a naplnění zákonných podmínek, kdy dlužník neuhradil splatný daňový nedoplatek v zákonné ani náhradní lhůtě splatnosti, existuje exekuční titul a nezaniklo právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, nařídil správce daně daňovou exekuci prodejem nemovitých věcí, vydáním exekučního příkazu na prodej nemovitých věcí dle ustanovení § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. f) a § 218 daňového řádu. Exekučním příkazem správce daně nařizuje provést prodej nemovitých věcí dlužníka v dražbě a z výtěžku prodeje uspokojit vykonatelný nedoplatek, pro který je daňová exekuce nařizována, včetně příslušejících částek úroku z prodlení a exekučních nákladů dle ustanovení § 252 odst. 2 a § 183 odst. 1 daňového řádu. Předmětem výkonu daňové exekuce jsou označené nemovité věci, u nichž je prokázáno, že jsou ve vlastnictví dlužníka. Ve výroku exekučního příkazu je dlužník upozorněn na zákaz, aby po jeho doručení označené nemovité věci převedl na někoho jiného nebo je zatížil. „*Právní jednání, kterým by dlužník porušil tuto povinnost, je neplatný.*“³⁶ Dále je dlužník povinen do 15 dnů od okamžiku, kdy mu byl oznámen exekuční příkaz, sdělit správci daně, zda a kdo má k označeným nemovitým věcem předkupní právo. Nesplní-li dlužník tuto povinnost, odpovídá za škodu tím způsobenou. Exekuční příkaz na prodej nemovitých věcí správce daně doručí dlužníkovi a případným spoluvlastníkům označených nemovitých věcí a rovněž příslušnému katastrálnímu úřadu. Proti tomuto exekučnímu příkazu se může příjemce rozhodnutí odvolat ve lhůtě do 15 dnů ode dne jeho doručení. Podané odvolání nemá odkladný účinek (§ 178 odst. 4 a § 109 daňového řádu) – dle daňového řádu ve znění platném do 31. 12. 2013. Nařízením daňové exekuce po 1. 1. 2014 nelze dle ustanovení § 178 odst. 4 daňového řádu uplatnit opravné prostředky a exekuční příkaz nabývá právní moci okamžikem doručení dlužníkovi. O právní moci exekučního příkazu správce daně následně vyrozumí katastrální úřad.

Po právní moci exekučního příkazu ustanoví správce daně znalece rozhodnutím. Znalci uloží, aby ocenil označené nemovité věci a jejich příslušenství, ocenil jednotlivá práva a závady s nemovitými věcmi spojené, a specifikoval jejich obvyklou cenu (podle § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů). Současně, na základě projednání se znalcem, stanoví správce daně znalci lhůtu k písemnému podání posudku v dohodnutém počtu vyhotovení. Nové ocenění znalcem se neprovede v případě, že označené nemovité věci, jejich příslušenství a jednotlivá práva a závady byly oceněny v době jednoho

³⁶ *Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: zákony 2014: redakční uzávěrka k 27. 1. 2014.* Ostrava: Sagit, 2014. § 219 odst. 1, 58 s. ISBN 978-80-7488-037-7

roku přede dnem, kdy exekuční příkaz nabyl právní moci, a nezměnily se okolnosti rozhodující pro ocenění.

Dlužník, případně i další osoby, jsou na **výzvu** správce daně povinny umožnit místní šetření za účelem ohledání označených nemovitých věcí a jejich příslušenství. Je-li správcem daně vyžádán znalecký posudek, je daňový subjekt, dle ustanovení § 95 odst. 3 daňového řádu, v jehož věci má být znalecký posudek podán, povinen při jeho vypracování s ustanoveným znalcem spolupracovat. Tomu, kdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy, která mu byla stanovena správcem daně nebo zákonem, může správce daně uložit pořádkovou pokutu do výše 50.000,- Kč (§ 247 odst. 2 daňového řádu). Proti této výzvě se nelze samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu).

Po podání znaleckého posudku přizná správce daně znalci rozhodnutím nárok na náhradu řízení stanovením výše znalečného. Tímto okamžikem nabíhají dlužníkovi hotové výdaje.

Na základě znaleckého posudku správce daně stanoví:

- cenu nemovitých věcí a jejich příslušenství dle oceňovací vyhlášky,
- cenu jednotlivých práv a závad s nemovitými věcmi spojených,
- závady, které prodejem v dražbě nezaniknou,
- výslednou cenu na základě stanovení ceny obvyklé.

Správce daně, v souladu s ustanovením § 221 odst. 4 daňového řádu ve věci daňové exekuce nařízené exekučním příkazem na prodej nemovitých věcí, stanoví rozhodnutím výslednou cenu nemovitých věcí. Ve výroku tohoto rozhodnutí správce daně uvádí skutečnosti zjištěné znalcem rozhodné pro ocenění označených nemovitých věcí. Proti rozhodnutí o výsledné ceně nemovitých věcí se lze odvolat ve lhůtě do 15 dnů ode dne jeho doručení. Podané odvolání má odkladný účinek, tzn. dražbu lze nařídit až po právní moci tohoto rozhodnutí (§ 109 a § 221 odst. 4 daňového řádu). Toto rozhodnutí správce daně doručuje dlužníkovi případně spoluvlastníkům a osobám, o nichž je mu známo, že pro ně vážnou na nemovitých věcech práva nebo závady.

Následně správce daně vydá dražební vyhlášku, kterou dle ustanovení § 194 odst. 1 a § 195 odst. 1 daňového řádu nařídí provedení dražby nemovitých věcí (náležitosti a způsob uveřejnění dražební vyhlášky jsou uvedeny v kapitole 3.5.5). Správce daně stanoví výši dražební jistoty podle okolností, nejvýše však ve výši poloviny (zpravidla stanovuje jednu třetinu) nejnižšího dražebního podání. Dražební jistota složená vydražitelem se započte

na úhradu vydražené věci. Vydražitel je povinen uhradit nejvyšší dražební podání ve lhůtě stanovené v dražební vyhlášce, která běží ode dne právní moci rozhodnutí o udělení příklepu a nesmí být delší než 2 měsíce.

Z důvodu, že dlužník nevyužil do dne konání dražby nemovitých věcí možnosti úhrady daňového nedoplatku, správce daně přistoupil k zahájení dražby dle místa a času uvedeného v dražební vyhlášce a dlužníkovi vznikly exekuční náklady za výkon prodeje. Vlastní průběh dražby je popisován v kapitole 3.5.5, s tím rozdílem, že v případě dražby nemovitých věcí činí nejnižší dražební podání dvě třetiny výsledné ceny nemovitých věcí. Označené nemovité věci byly v dražbě prodány vydražiteli, který učinil nejvyšší dražební podání.

Po ukončení dražby, udělí vydražiteli správce daně dle § 222 odst. 4 daňového řádu rozhodnutím příklep za nejvyšší jím učiněné dražební podání. Toto rozhodnutí o udělení příklepu doručí vydražiteli, dražiteli, který proti udělení příklepu vznesl výhrady, dlužníkovi, případnému spoluvlastníkovi předmětných nemovitých věcí. Ve výroku tohoto rozhodnutí upozorní správce daně dražitele, že rozdíl ve výši započtení dražební jistoty oproti nejvyššímu dražebnímu podání je povinen uhradit ve lhůtě do 30 dnů ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o udělení příklepu. Proti tomuto rozhodnutí se může příjemce rozhodnutí odvolat ve lhůtě 15 dnů ode dne jejího doručení. Podané odvolání nemá odkladný účinek (§ 109, § 223 odst. 1, 2 daňového řádu). Pokud vydražitel neuhradí ve stanovené lhůtě v dražební vyhlášce nejvyšší dražební podání, nebo ve lhůtě prodloužené podle § 226 odst. 1 daňového řádu (na základě žádosti vydražitele), rozhodnutí o udělení příklepu se zrušuje. Vydražitel, který neuhradil nejvyšší dražební podání včas, je povinen nahradit správci daně náklady opakované dražby a škodu, která vznikla tím, že neuhradil nejvyšší dražební podání, a bylo-li při opakované dražbě dosaženo nižšího nejvyššího podání. Na náhradu se započte vydražitelem složená dražební jistota (§ 227 odst. 1 daňového řádu).

Po nabytí právní moci rozhodnutí o udělení příklepu, správce daně vyhotoví pro příslušný katastrální úřad vyrozumění k přechodu vlastnictví k nemovitým věcem na vydražitele. V tomto vyrozumění je konstatováno správcem daně splnění podmínek a termínu pro přechod vlastnictví předmětných nemovitých věcí z původního vlastníka (dlužníka) na nabyvatele (vydražitele). Dražitelům, kteří označené nemovité věci nevydražili (kterým nebyl udělen příklep), správce daně vrátí jimi uhrazenou dražební jistotu do 30 dnů ode dne ukončení dražby.

Z důvodu, že nebyla uhrazena dražební jistota ve lhůtě stanovené správcem daně, nebylo učiněno ani nejnižší dražební podání, v odvolání proti rozhodnutí o udělení příklepu bylo rozhodnuto, že se příklep neuděluje nebo rozhodnutí o udělení příklepu bylo zrušeno pro

neuhrazení nejvyššího dražebního podání, lze nařídít opakovanou dražbu. Tuto dražbu lze nařídít nejdříve po uplynutí 3 měsíců ode dne původní dražby a nejnižší dražební podání označených nemovitých věcí činí polovinu výsledné ceny nemovitých věcí. Pokud by nebyly označené nemovité věci prodány ani při opakované dražbě, může správce daně nařídít další opakovanou dražbu za stejných podmínek za předpokladu, že nemovité věci budou prodány. V případě změn skutečností, které mají vliv na původní výši stanovené výsledné ceny nemovitých věcí, do doby nařízení další opakované dražby, může správce daně stanovit novou výslednou cenu nemovitých věcí (správce daně tuto cenu snižuje z důvodu realizace prodeje označených nemovitých věcí v další opakované dražbě).

Po úhradě nejvyššího dražebního podání vydražitelem vydá správce daně rozhodnutí o rozvrhu výtěžku dražby nemovitých věcí a přizná nárok na úhradu pohledávek všech věřitelů přihlášených do dražby.

Správce daně v tomto případě z výtěžku dražby při nařízení daňové exekuce prodejem nemovitých věcí uspokojil vykonatelný nedoplatek dlužníka včetně části příslušejících částek úroku z prodlení, exekučních nákladů a hotových výdajů.

4. NÁVRHY PRO ZVÝŠENÍ ÚČINNOSTI VYMÁHÁNÍ DAŇOVÝCH NEDOPLATKŮ

Objem vymáhaných daňových nedoplatků nové daňové soustavy (platná od 1. 1. 1993) se v České republice každoročně zvyšuje, přestože nezahrnuje odepsanou a posečkanou daň, na konci roku 2012 dosáhl téměř 135 miliard korun.³⁷ V oblasti vymáhání daňových nedoplatků je zaznamenáván jejich stálý nárůst co do počtu případů, tak i vymáhaných částek. Naopak u vymožených nedoplatků počet případů klesá spolu s objemem vymožených částek.

Hodnotu růstu daňových nedoplatků ovlivňuje řada negativních faktorů.

Negativní faktory u daňových subjektů:

- nepříznivá ekonomická a hospodářská situace,
- druhotná platební neschopnost, pramenící z předluženosti podnikajících daňových subjektů,
- vysoká míra nezaměstnanosti,
- nekontaktní dlužníci, kdy právnické osoby zřizují fiktivní sídla (tzv. „virtuální sídla“ či „virtuální kanceláře“) a fyzické osoby jsou přihlášeny k trvalému pobytu na ohlašovnách obecních a městských úřadů,
- zakládání dalších obchodních společností stejnými statutárními osobami již zadlužených společností.

Negativní faktory u správce daně:

- stav legislativy,
- úroveň a kvalita znalostí úředníků,
- účinnost a výkonnost jiných státních orgánů (soudy, orgány činné v trestním řízení),
- kvalita informací.

Tyto aspekty mají za následek snižování efektivnosti vymáhání daňových nedoplatků. Jako jeden z nejdůležitějších návrhů pro zvýšení účinnosti vymáhání je rychlost a kvalita informací zpracovávaných správcem daně. Vezmeme-li v úvahu, že informace podávané daňovým subjektem nebo dlužníkem nejsou vždy důvěryhodné a správce daně je získává

³⁷ Stav nedoplatků v letech 2010 až 2012 ze dne 31. prosince 2012. In: *Informace z kontrolní akce NKÚ č. 13/02 Daňové nedoplatky spravované finančními úřady*. 2012, s. 3. Dostupné z: <http://www.nku.cz/assets/media/informace-13-02.pdf>

prostřednictvím výzvy k součinnosti z jiných zdrojů, záleží na stanovení časových lhůt pro plnění.

„Online“ spojení

Pro úspěšnost výkonu daňové exekuce vydáním exekučního příkazu na přikázání pohledávky z účtu u poskytovatele peněžních služeb je rozhodující, aby čas od zjištění peněžních prostředků na účtu dlužníka po jejich zablokování byl co nejkratší. Jinak tyto prostředky dlužník převede jinam nebo je z účtu vybere. Ideální možností by pro správce daně bylo tzv. „online“ spojení s bankou pro okamžité získání informací o stavu, pohybu peněžních prostředků na účtu dlužníka a možnosti okamžité blokace těchto peněžních prostředků správcem daně.

Problémy u exekuce srážkami ze mzdy

Při nařízení daňové exekuce srážkami ze mzdy se správce daně potýká v mnoha případech s tím, že plátce mzdy raději propustí svého zaměstnance, který je pro něj „problémový“ právě nařízenou exekucí. Dlužník tak má sníženou šanci získat nové zaměstnání z důvodu zápisu daňové exekuce v zápočtovém listě a správce daně má sníženou možnost vymožení daňového nedoplatku z důvodu nezaměstnanosti dlužníka. Dalším faktorem, který komplikuje správci daně vymáhání je vyplácení jen minimální mzdy plátcem mzdy nebo zaměstnání dlužníka na zkrácený pracovní úvazek. Nařízená daňová exekuce je tak neúčinná, srážky nelze provádět. V těchto případech by správce daně uvítal možnost exekuce i minimální mzdy např. u dlužníků vlastních nemovitých věcí.

Splatnost pohledávky

Daňová exekuce nařízena přikázáním jiné peněžité pohledávky vydáním exekučního příkazu např. na neproplacenou fakturu dlužníka, je neúčinná v případě, kdy poddlužník rozporuje uznání pohledávky vůči dlužníkovi, případně vzájemným započtením datovaným před vydáním exekučního příkazu správcem daně. Tyto spory dlužníka a poddlužníka řeší výhradně soudy, nikoliv správce daně. Zde by pro správce daně byla přínosem úprava legislativy v tom smyslu, že by po lhůtě splatnosti pohledávky neprodleně následovalo její písemné uznání poddlužníkem.

Zřízení zástavního práva

Z výtěžku dražby při nařízení daňové exekuce prodejem movitých věcí správce daně většinou nepokryje celý nedoplatek dlužníka. O dražené věci není zájem nebo jsou prodány za nízkou cenu. Stále častěji podává vlastník věci (odlišný od dlužníka) správci daně návrh na vyloučení věci z daňové exekuce. Ke zvýšení účinnosti vymáhání by zcela jistě přispěla možnost správce daně k uplatnění zřízení zástavního práva na věci vložené do majetku podnikání nebo na věci určené k podnikání. V tomto případě by musela být splněna podmínka nabytí vlastnictví této věci dlužníkem.

Daňová exekuce nařízena prodejem nemovitých věcí se oproti jiným formám daňových exekucí ukazuje jako dlouhodobý proces, který je pro správce daně příliš nákladný a zatěžující. Při dodržení zákonných lhůt bývá nemovitá věc prodána v dražbě v průměru po šesti a více měsících od okamžiku vydání exekučního příkazu na prodej nemovitých věcí. Je zde také obava, že ve lhůtě než je nemovitá věc prodána v dražbě, může být nějak poškozena (správce daně není ani na přechodnou dobu vlastníkem nemovité věci, pro možnost uzavření smlouvy o jejím pojištění). Výtěžek z dražby nemovitých věcí je v rámci rozvrhu rozdělované podstaty přiznán k uspokojení pohledávek jiných věřitelů zajištěných dříve před správcem daně. Z tohoto důvodu správce daně v některých případech tuto formu daňové exekuce nenařizuje.

Bezodkladné zahájení vymáhání

Mezi způsoby jak zvýšit účinnost vymáhání daňových nedoplatků patří především bezodkladné zahájení vymáhání nových a nižších nedoplatků správcem daně. Obecně platí, že s rostoucí výší nedoplatků, klesá správci daně úspěšnost jejich vymožení. Ze zkušeností daňových exekutorů správce daně je zřejmé, že nedoplatky do 1 mil. korun správce daně vymůže, ale nedoplatky řádově nad 1 mil. korun, evidované u jednoho dlužníka, jsou nedobytné.

Další návrhy pro zvýšení účinnosti vymáhání daňových nedoplatků:

- Zřízení pouze jednoho účtu daňového subjektu pro podnikání a jeho následné povinné zaregistrování u správce daně (obdobu zveřejnění registrovaných účtů pro DPH).
- Zavedení minimální daně pro živnostníky, kteří dlouhodobě vykazují nulový nebo zanedbatelný základ daně, která by byla 1.800 Kč za měsíc, v součtu za rok by dosahovala 21.600 Kč. Toto opatření se nebude týkat živnostníků v následujících 3 letech od zahájení podnikání.

Tyto návrhy jsou podmíněny přijetím legislativních změn příslušných zákonů.

5. ZÁVĚR

V bakalářské práci je objasněn postup vymáhání daňových nedoplatků správcem daně analýzou konkrétního příkladu (který se nachází v příloze) nařízením daňové exekuce prodejem nemovitých věcí v České republice. Problematika týkající se zajištění daňových nedoplatků je složitým a zdoluhavým procesem, který je ne vždy uspokojen v plné výši.

Mezi nejběžnější typy daňové exekuce patří srážka ze mzdy, která se vinou náročného papírování může zdát pro poddlužníka (zaměstnavatele) rizikovou, a proto radši volí zaměstnání jiného zaměstnance. Obdobný problém shledává správce daně při vyplácení minimální mzdy. Další formou daňové exekuce je příkázání pohledávky z účtu, u které bývá problémem lhůta pro poddlužníka (platebního ústavu), který ne vždy jedná tak rychle, jak by bylo pro uspokojení nedoplatku správce daně nejlepší. Nejmarkantnější problém ale nastává u prodeje nemovitých věcí, kde jsou jak finanční, tak časové náklady pro správce daně tak velké a výtěžek dražby v rámci rozvrhu rozdělované podstaty nedostačující, že od této exekuce radši správce daně upustí.

Současná právní legislativa zaznamenala určitá zlepšení, která mohou správci daně výrazně práci usnadnit a urychlit. Jedná se především o zrušení opravného prostředku (odvolání) u vydaného exekučního příkazu, zveřejnění registrovaných účtů pro DPH a nutností zaplacení kauce u distributorů pohonných hmot a výrobců lihovin a alkoholu.

Dle názoru autora práce je ještě třeba zavést další legislativní změny, které správcům daně jejich práci ještě usnadní. Zřízením pouze jednoho účtu u daňových subjektů pro podnikání, ze kterého by se platily všechny daně a to hlavně daň z příjmu, kde jsou podle názoru správců daně velké úniky. Zavedením minimální daně pro živnostníky, kteří dlouhodobě vykazují nulový nebo zanedbatelný základ daně.

Stát ročně vynakládá značné peněžní prostředky, aby své zaměstnance řádně školil a zlepšoval tak nejenom jejich vědomosti v procesních postupech, ale také v oblasti psychologie a krizové komunikace.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Knižní zdroje

Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: zákony 2014: redakční uzávěrka k 27. 1. 2014. Ostrava: Sagit, 2014. 208 s. ISBN 978-80-7488-037-7,

GROSSOVÁ, Marie. *Exekuce na peněžitě plnění v současné praxi*. 5. vyd. Praha: Linde, 2007. 603 s. ISBN 80-7201-621-0,

KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem 2013*, 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 1192 s. ISBN 978-80-7263-769-0

KRUPÍČKOVÁ, Lenka. *Zákon o Finanční správě České republiky*: Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2014, xv, 100 s. ISBN 978-80-7478-444-6,

RADKOVÁ, Martina. *Exekuce jiné pohledávky*. Praha: Linde, 2009. 200 s. ISBN 978-80-7201- 6,

RYLOVÁ, Zuzana a kolektiv. *Daňové zákony 2014 s komentářem změn*. 1 vyd. Brno: BizBooks, 2014. 264 s. ISBN 978-80-265-0152-7.

Elektronické zdroje

Exekucí je stále víc...věřitelé vyhrabují staré dluhy: Vývoj exekucí v letech od 2001 až 2011. In: *investujeme.cz* [online]. 2012. Dostupné z: <http://www.hypindex.cz/exekuci-je-stale-vicundefined-veritele-vyhrabuji-stare-dluhy>,

Exekutorská komora České republiky [online]. 2009 [cit. 2014-04-29]. Dostupné z: <http://ekcr.cz>,

Stav nedoplatek v letech 2010 až 2012 ze dne 31. prosince 2012. In: *Informace z kontrolní akce NKÚ č. 13/02 Daňové nedoplatky spravované finančními úřady*. 2012, s. 10. Dostupné z: <http://www.nku.cz/assets/media/informace-13-02.pdf>,

Zákon č. 99 ze dne 17. prosince 1963, občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů Československé socialistické republiky*. 1963, částka 56, s. 384-430. Dostupné z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=1235>,

Zákon č. 89 ze dne 3. února 2012, občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2012, částka 33, s. 1026-1368. Dostupné také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=6144>. ISSN 1211-1244,

Zákon č. 357 ze dne 7. února 1992, o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění do 31. 12. 2013. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 6, s. 140-143 Dostupné z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=z&id=22448>,

Zákon č. 300 ze dne 17. července 2008, o Elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2008, částka 98, s. 4491-4504 Dostupné z: <http://www.mvcr.cz/soubor/sb098-08-pdf.aspx>. ISSN 1211-1244,

Vyhláška č. 419 ze dne 9. prosince 2013, Zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2013, částka 163, s. 7046-7079 Dostupné z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=6567>. ISSN 1211-1244.

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKU BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB- TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, který byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 9. 5. 2014



.....

Tomáš Wank

